

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA FINANCÍ

Ekologické aspekty daňového systému České republiky

Environmental aspects of tax system in The Czech republic

Student: Bc. Monika Hanzlíčková

Vedoucí diplomové práce: Ing. Ondřej Fasora

Ostrava 2009

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Řešitel:

Program:

Obor:

Specializace:

Téma:

.....

1. Úvod

2.

3.

4.

5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Přílohy

Odborná literatura:

Vedoucí:

Datum zadání: 21. listopadu 2008

Datum odevzdání: 30. dubna 2009

.....
vedoucí katedry

prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci včetně všech příloh vypracovala samostatně.

V Ostravě dne 30. dubna 2009

.....
Bc. Monika Hanzlíčková

Obsah

1	Úvod.....	3
2	Ekologická politika a její nástroje.....	5
2.1	Teoretické vymezení daní a poplatků.....	5
2.1.1	Definice daní a poplatků	5
2.1.2	Funkce daní	6
2.1.3	Principy daňového systému.....	7
2.2	Ekonomie životního prostředí	10
2.2.1	Trvale udržitelný rozvoj	11
2.3	Nástroje ekologické politiky	12
2.3.1	Přímé ekologické nástroje	13
2.3.2	Nepřímé ekologické nástroje.....	14
2.4	Environmentální přístupy k daním	18
2.4.1	Teorie externalit	18
2.4.2	Pigouovská daň	20
2.4.3	Environmentální přístup k daním dle W. J. Baumola a W. E. Oatese	22
2.4.4	Environmentální daně	24
3	Daně a poplatky k ochraně životního prostředí.....	28
3.1	Harmonizace nepřímých ekologických daní na úrovni Evropské unie.....	28
3.1.1	Harmonizace daně z přidané hodnoty	29
3.1.2	Harmonizace selektivních daní ze spotřeby	31
3.2	Vývoj nepřímých ekologických daní v České republice.....	34
3.2.1	Vývoj daně z přidané hodnoty	34
3.2.2	Vývoj selektivních daní ze spotřeby	35
3.3	Environmentální příjmy a výdaje v České republice	38
3.3.1	Environmentální příjmy	39
3.3.2	Environmentální výdaje	42

4	Analýza vybraných ekologických aspektů daní a ekologických daní v podmínkách České republiky.....	46
4.1	Analýza přímých daní s určením vlivu na životní prostředí	47
4.1.1	Daň z příjmů fyzických osob	47
4.1.2	Daň z příjmů právnických osob	51
4.1.3	Společné ustanovení daně z příjmů fyzických a právnických osob	53
4.1.4	Daň z pozemků.....	55
4.1.5	Daň ze staveb	57
4.1.6	Daně převodové.....	59
4.2	Daň silniční	60
4.3	Analýza nepřímých daní s určením vlivu na životní prostředí.....	70
4.3.1	Daň z přidané hodnoty	70
4.3.2	Spotřební daně.....	73
4.3.3	Energetické daně	76
4.4	Souhrnné zhodnocení daní s neplánovanými ekologickými aspekty a plánovaných ekologických daní	78
4.4.1	Zhodnocení přímých daní v rámci ekologické politiky	79
4.4.2	Zhodnocení nepřímých daní v rámci ekologické politiky.....	80
4.4.3	Daně nesouvisející s ekologickou politikou.....	83
5	Závěr.....	85
	Seznam použité literatury	88
	Seznam zkratk	
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	

1 Úvod

Změny v životním prostředí a rostoucí znečištění jsou soudobou společností vnímány jako jeden z významných problémů. Požadavek trvale udržitelného rozvoje a zajištění ekologické rovnováhy předpokládá změnu orientace hospodářství i celé společnosti.

S využíváním životního prostředí souvisí fakt, že k řešení ekonomických úloh nelze vždy použít tržní mechanismus. Tržní mechanismus, který zajišťuje optimální alokaci zdrojů, rovnovážnou cenu a produkované množství při vzájemné interakci nabídky a poptávky v tomto případě selhává. Rovněž tak ani ekonomie vlastnických práv nenabízí vždy praktické řešení. Důvodem je, že v ekonomice neexistují vestavěné mechanismy, které by zabezpečily environmentální udržitelnost.

Statky životního prostředí se vyznačují specifickou povahou. Jelikož je není možné efektivně alokovat za pomoci trhu, vstupuje do vzájemných vztahů mezi znečišťovateli a poškozenými stát formou široké škály mechanismů, kterými se snaží o nápravu.

Environmentálně orientovaná politika zahrnuje různé nástroje, přičemž jedním z nich jsou daně a poplatky. *Daně* jsou významným nástrojem k rozvinutí přiměřených pobídek pro výrobce a spotřebitele a k zajišťování rozpočtových příjmů použitelných k financování environmentálních programů. Daně neplní tedy pouze a jen funkci fiskální, ale v rámci zachování příznivého stavu životního prostředí také funkci regulační a stimulační. A právě například rostoucí emise skleníkových plynů mohou být do jisté míry redukovány daňovými nástroji.

Společné ekologické politice je věnována pozornost již od roku 1972, kdy byl Evropskou radou vydán první environmentální akční program. Zavedení energetických daní je potom v zemích Evropské unie, jakožto nástroje pro snížení negativních vlivů společnosti na životní prostředí, diskutováno od počátku 90. let 20. století.

V daňové praxi environmentální funkci zajišťují plánované ekologické daně a daně s neplánovanými ekologickými aspekty. Vznik *plánovaných ekologických daní* ospravedlňuje existence negativních externalit. Cena produkovaných neekologických výrobků či služeb nezahrnuje všechny náklady, a proto mohou být zdaněny tak, aby cena nebyla tolik zkreslená. Tímto postihem ekonomických subjektů bylo prvotně zamýšleno působit na výrobu a spotřebu ekologicky škodlivých produktů s cílem změnit jejich chování žádoucím směrem. Do struktury daní je možné v průběhu jejich působení také zabudovat určité environmentální prvky, které mají podniky a jednotlivce stimulovat k pozitivnímu působení na životní

prostředí a představují tudíž pro-ekologickou podporu, tyto daně pak nesou název *daně s neplánovanými ekologickými aspekty*.

Řešení ekologické rovnováhy prostřednictvím daní je každopádně třeba vidět v širších ekonomických souvislostech, což je značně náročné. Především je nutné brát v úvahu celkové daňové zatížení ekonomiky, tzn. daňové břemeno, které je tvořeno nejen daněmi, ale rovněž poplatky a dalšími platbami, kterými jsou např. platby sociálního pojištění.

Cílem diplomové práce je nalezení ekologických aspektů daní v podmínkách České republiky a následná analýza jejich vlivu na chování podniků a jednotlivců „ekologickým způsobem“. Nedílnou součástí cíle práce je také provést komparaci klasifikace ekologických daní dle daňové teorie se závěry plynoucí právě z analýzy tuzemských daní.

Východiskem teoretické části práce je obecné vymezení daní a poplatků v České republice a stručné nastínění problematiky ekonomie životního prostředí. Poté je výklad věnován nástrojům využívaných při řešení ekologické politiky a jejich základní interpretaci. Stěžejní pasáž se ovšem týká environmentálního přístupu k daním s vymezením kategorií daní s ekologickým působením. Praktická část je věnována analýze přímých a nepřímých daní České republiky s objasněním jejich skutečného ekologického vlivu na ekonomické subjekty v rámci výrobních a spotřebních procesů.

V této práci budou použity jak pramenné, tak i elektronické materiály. Přídavná jména jako „ekologický“ a „environmentální“ jsou v textu používána ve shodném významu. Vzhledem k rozsahu diplomové práce nebudou předmětem zkoumání poplatky, mýtné, cla ani různé druhy pojištění mající charakter daní. Případná navrhovaná doporučení jsou zcela podřízena environmentálním účelům, a tedy nebude brán zřetel na případný požadavek udržet rozpočtovou neutralitu. Pokud není uvedeno jinak, pak se v případě aplikace tuzemských právních předpisů vychází ze stavu platného k 1. lednu 2009.

2 Ekologická politika a její nástroje

Mezi ekonomickým společenstvím lidí a životním prostředím existuje velké množství vztahů, které se neustále mění a vyvíjí, vzniká tak široká oblast vzájemných ekonomických souvislostí. Okolní prostředí slouží člověku odnepaměti, kdy tento vztah nebyl nikdy vnímán jako negativní. Přírodní zdroje byly považovány za neomezené a také z okolní plochy bylo obydleno a využíváno jen malé procento.

Změna v soužití s přírodou přichází až s rostoucím počtem obyvatelstva a jejich potřeb, jelikož statků životního prostředí je omezené množství, kdežto lidské potřeby neomezené. Tímto dochází k narušení obnovovací schopnosti přírody a ekologické rovnováhy z důvodu nezvratného poklesu neobnovitelných zdrojů a zvyšování produkce škodlivin.

Díky tomuto nežádoucímu vývoji je od počátku minulého století věnována ochraně životního prostředí velká pozornost a dostává se i do oblastí, ve kterých dříve neměla velké uplatnění. Touto oblastí jsou i daňové systémy jednotlivých zemí, ve kterých se neustále zvyšuje snaha ovlivňovat chování daňových subjektů ve vztahu k životnímu prostředí, a to prostřednictvím daní.

2.1 Teoretické vymezení daní a poplatků

Dvacáté století bylo z důvodu hospodářského vývoje a dvou světových válek považováno za mezník daňových změn, které byly nastoleny z požadovaných reformních cílů. V systému zdanění mělo být patrné posílení ekonomické motivace subjektů, zvýšení daňové spravedlnosti a přehlednosti, zjednodušení daňových zákonů a zajištění rozpočtové neutrality.

V 80. letech 20. století byla v rámci změn zformována také myšlenka využívat právě daně a poplatky jako nástroje na ochranu životního prostředí. Tyto nástroje by měly umožnit efektivní internalizaci externalit a tedy minimalizaci škodlivin v důsledku ekonomické činnosti subjektů a také optimálně využívat neobnovitelné přírodní zdroje.

2.1.1 Definice daní a poplatků

Daň představuje finančněprávní institut, který vznikl se státem a zároveň se s ním vyvíjel a přizpůsoboval se jeho potřebám.

Z hlediska historického vývoje je možné na daň pohlížet jako na institut, který znamenal povinné odebrání části národního důchodu, ale také osobních důchodů na zabezpečení státních potřeb. V současné době je daň z formálně právního hlediska vysvětlována jako

platba do veřejného rozpočtu, která je pro ekonomické subjekty povinná, její výše stanovená předem na základě zákona a nenávratně odčerpávána ve formě nominálního důchodu státem, obcemi nebo jinými veřejnoprávními subjekty. Daň je ale možné charakterizovat také z ekonomicko-finančního hlediska, kdy daň představuje finanční vztah mezi oprávněným a povinným daňovým subjektem upravený zákonem, který je jedním z realizačních nástrojů hospodářské a sociální politiky státu.¹

Daň se vyznačuje neúčelovostí a neekvivalentností a pravidelností v odvodech. Neúčelovostí daně se rozumí, že je součástí příjmů veřejného rozpočtu a ty budou vynakládány na různé veřejné výdaje, nikoli na konkrétní akce. Neekvivalentnost daně znamená, že poplatník odvádějící tuto daň nemá právní nárok na protihodnotu v dané výši. Mezi daně jsou také začleňovány příspěvky na sociální a zdravotní pojištění, cla a místní daně, i když nesplňují všechny vlastnosti daní.

Poplatky představují další skupinu veřejnoprávních příjmů a patří k historicky nejstarším druhům státních příjmů. Jejich zavádění se nesetkávalo se značnějším odporem povinných subjektů, jelikož stát za ně poskytoval různé protislužby hospodářské povahy např. užívat cesty, vařit pivo atd.

Finanční věda definuje poplatky jako veřejné dávky, které stát ukládá jednotlivcům takovým způsobem a v míře autoritativně stanovené jako zvláštní příspěvky na úhradu nákladů institucí, jejichž úkony tito jednotlivci vyvolali.² Jinak řečeno, poplatky jsou samostatnou formu peněžní platby za určitou činnost orgánů, ke které dala osoba podnět.

Poplatek je pro ekonomické subjekty dobrovolný, nepravidelný a také nenávratný. Oproti daním se vyznačuje také ekvivalentností, kdy čerpáme určité služby poskytované veřejným rozpočtem a účelovostí, tedy že jsou tyto příjmy vynakládány na dané projekty.

2.1.2 Funkce daní

Z existence veřejného sektoru vyplývají funkce daní. Veřejný sektor je součástí ekonomiky zabezpečující určité funkce, které trh sám o sobě nemůže dostatečně zabezpečit, dochází tedy k tržnímu selhání. Při selhání trhu zabezpečuje například zdravotnictví, školství,

¹ GRUŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 2. vyd. Praha: Linde Praha, 2006, s. 95.

² Tamtéž, s. 165.

veřejnou dopravu, sociální služby atd. Tento veřejný sektor využívá veřejné finance ke zmírnění příjmových rozdílů občanů, omezuje škodlivou spotřebu některých statků.

Existují čtyři základní funkce daní, a to funkce *alokační*, *redistribuční*, *stabilizační* a funkce *fiskální*.

Funkce *alokační* se zabývá zabezpečováním veřejných statků a umísťováním veřejných výdajů mezi veřejný a soukromý sektor, jestliže dochází k tržnímu selhání (neefektivní alokace zdrojů). Tržní selhání vzniká z důvodu existence veřejných statků, externalit a nedokonalé konkurence.

Funkce *redistribuční* vyjadřuje, že daně jsou významným nástrojem při rozdělování disponibilních peněžních prostředků v zájmu jejich účelnějšího využití. Smyslem tedy je, aby daně zastávaly roli při ovlivňování rozsahu a struktury výroby a také spotřeby. Umožňují přesouvat část těchto prostředků od více příjmových obyvatel k méně příjmovým obyvatelům, a to například prostřednictvím progresivní daně z příjmů.

Úkolem *stabilizační* funkce je zajištění dostatečné zaměstnanosti, cenové stability a stimulace nedostatečné agregátní poptávky. V době recese je žádoucí, aby byly daně nižší a tím bylo ponecháno více peněžních prostředků poplatníkům, kteří by povzbudili poptávku po zboží a službách. Zato období rozmachu se má vyznačovat vyššími daněmi, kdy se poplatníkům sníží jejich důchod a nemají již takový zájem o zvyšování poptávky. Ekonomika se přestává „přehřívat“.

V případě *alokační* a *redistribuční* funkce je optimální vyrovnaný rozpočet, zato u *stabilizační* funkce se předpokládá v závislosti na hospodářském cyklu přebytkový, vyrovnaný nebo deficitní rozpočet.

Fiskální funkce je součástí všech tří již zmíněných funkcí a představuje shromažďování finančních prostředků do veřejných rozpočtů, které slouží k financování veřejných výdajů. U funkce *alokační* jde o získávání prostředků do oblastí, které se vyznačují tržními selháními, u *redistribuční* funkce získávání prostředků pro méně příjmové obyvatele a v případě *stabilizační* funkce má vláda regulovat daňové příjmy v ekonomice podle stávajícího hospodářského cyklu.

2.1.3 Principy daňového systému

Daňovým systémem se rozumí soustava daní, poplatků a jiných odvodů a také právně, organizačně a technicky ustanovený systém institucí, který se zabývá správou, vyměřováním,

vymáháním a kontrolou veškerých těchto odvodů. Zároveň je systémem nástrojů, metod a pracovních postupů, které tyto instituce uplatňují ve vztahu k daňovým subjektům.³

Jak přístupy k daním, tak samotné daně si prošly dlouhým a složitým procesem, i mnoho současných názorů na stavbu daňových systému a zásad zdaňování se liší. Přesto se moderní daňové systémy vyznačují shodnými rysy, na jejichž základě mohou být zformovány základní daňové principy. Těmi jsou princip *spravedlnosti*, *efektivnosti*, *daňových stimulů*, *makroekonomické pružnosti* a *právní perfektnosti a politické průhlednosti*.⁴

Princip *spravedlnosti* se zabývá redistribucí daňového břemene mezi poplatníky a zajištění určitého stupně progresu. Nejvýznamnějšími principy spravedlivého zdanění jsou princip prospěchu a princip platební schopnosti.

Princip platební schopnosti znamená, že poplatníci mají platit daně podle jejich schopnosti platit daň, více příjmoví jedinci mají tedy platit více a méně příjmoví méně. Přičemž je spravedlnost rozlišována dvěma koncepty, a to horizontální a vertikální. Horizontální spravedlnost říká, že dva poplatníci, kteří se vyznačují přibližně stejnou daňovou základnou mají platit stejnou daň. Zato koncept vertikální spravedlnosti vychází z toho, že jestliže se jeden poplatník ve své daňové základně liší od druhého, měl by platit odlišnou výši daně.

Princip prospěchu (ekvivalence) souvisí se směnnou teorií daňovou a znamená, že poplatníci platící vyšší daně by měli mít možnost využívat více veřejných služeb jako protihodnotu. Jinak řečeno, poplatník, který čerpá z veřejných služeb větší prospěch, by měl platit na daních více. Tento princip je uplatňován u poplatků za služby veřejného sektoru, jakými jsou vystavení živnostenského listu, pasu nebo užití dálnice.

Efektivnost se u daní rozumí jejich vliv na chování ekonomických subjektů (poplatníků), efektivní fungování trhu a také přerozdělovací funkce daní. Efektivnost může být však narušena distorzí daní a také administrativními náklady, což vede ke vzniku neefektivnosti.

Distorze představuje zkreslení cen produktů a užitku z různých činností a může vést k substituci za méně drahé produkty či činnosti. Avšak tato substituce neznamena, že budou zcela vyloučeny dopady daní na poplatníka. Tedy distorze, která poplatníky vede

³ GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 2. vyd. Praha: Linde Praha, 2006, s. 115.

⁴ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie – úvod do problematiky*. 1. vyd. Praha: Aspi, 2005, s. 17.

k nahrazování produktů nebo služeb jinými (nezdaněnými), způsobuje v ekonomice narušení efektivní alokace zdrojů.

Příkladem může být daň z oken, která byla zavedena v Anglii v 18. stoletím. Tato daň byla zavedena z toho důvodu, že je vlastnilo jak více, tak méně příjmové obyvatelstvo a také jejich kontrola nenarušovala domovní svobodu poplatníků. Poplatníci se však dani snažili vyhnout tím, že okna zazdívali a nové domy stavěli s menším počtem oken nebo s menšími rozměry. Distorze spočívala v tom, že dražší okna substituovali za méně drahé, a tím i méně kvalitní zdi. Avšak neplacením daní se jejich blahobyt nezvýšil, ale naopak snížil. Poplatníci měli v domech málo světla a také neměli vizuální kontakt s okolním prostředím.

Jiným příkladem může být uložení daně např. na kompoty a poplatníci proto budou raději konzumovat salát.⁵ Užitek těchto poplatníků se sníží, jelikož upřednostňovali kompot a také nepřinesou ani výnos do veřejných rozpočtů.

S distorzními účinky je možné se setkat i u důchodové daně, které vznikají mezi ekonomickou aktivitou a volným časem. Vlivem uvalení daně na ekonomickou činnost (práce) klesá její marginální užitek, a tím roste ztráta z mrtvé váhy v důsledku substituce za volný čas. Poplatník tedy upřednostňuje volný čas před důchodem.

Další možnost neefektivnosti je vyvolávána administrativními náklady, které nese stát (veřejný sektor), poplatníci a plátcí. Na straně státu vznikají přímé administrativní náklady, které souvisí se správou daní, výběrem daní, kontrolou atd. Nepřímé administrativní náklady souvisí s přesunem peněžních prostředků od poplatníků a plátců do veřejných rozpočtů, kdy se tento proces vyznačuje dodatečnými náklady. Těmito náklady se rozumí čas a finance na vedení účetnictví, vyplňování daňových přiznání, využívání daňových poradců a právníků aj.

Princip *daňových stimulů* souvisí s principem efektivnosti a vysvětluje, jak daně působí na nabídkovou stranu ekonomiky, tedy na pracovní aktivitu, výši úspor nebo rozhodování podniků a investorů. Smyslem je, aby daně nepůsobily negativně na ekonomické chování subjektů a nezamezovaly tak růst ekonomiky. Na vliv daní je možné nahlížet ze dvou stran, kdy první je kladné působení na pracovní úsilí, vyznačují se tedy stimulačním efektem. Na druhé straně by daně při rozhodování subjektů měly mít neutrální vliv a nedocházelo tak k distorzím.

⁵ LÁCHOVÁ, Lenka; VANČUROVÁ, Alena. *Daňový systém 2008 ČR aneb učebnice daňového práva*. 9. vyd. Praha: VOX, 2008, s. 35.

Princip *makroekonomické pružnosti* (flexibility) daní souvisí s redistribuční, alokační a stabilizační funkcí, které jsou důležité pro fungování fiskální politiky. Daně v daňovém systému by měly být tvořeny tak, aby se jejich předem zamýšlené působení nevyznačovalo časovým zpožděním, které při schvalování zákonů může nastat.

Princip *právní perfektnosti a politické průhlednosti* je důležitý zejména v případě, kdy se zvyšuje svoboda jedince a pozitivně také působí na již výše zmíněné principy. Nemałym problémem se může stát pro poplatníka také informovanost, jestliže stát získá její převahu. Z důvodu nebezpečí neinformovanosti je kritizován přesun daně, kdy není jednoznačně jasné, kdo daň platí. U daně z příjmů společností by se mohlo zdát, že daň nese celá společnost, přitom je placena akcionáři, zaměstnanci a spotřebiteli.

2.2 Ekonomie životního prostředí

Pojmem *ekonomie* se obecně rozumí věda, zabývající se lidským jednáním ve využívání vzácných a omezených zdrojů k výrobě užitečných statků a jejich rozdělováním. Ve své činnosti používá metody a výsledky mnoha jiných vědních disciplín jako je psychologie, sociologie, filozofie, matematika či statistika atd.

I *životní prostředí* má své vymezení. Obecně ho lze definovat jako soubor faktorů určujících životní prostředí člověka.⁶ Označení „životní prostředí“ je v anglosaské i německé jazykové oblasti označováno jedním slovem (environment, Umwelt), které se často používá v adjektivních vazbách. V českém jazyce jsou možná různá řešení, jsou užívány pojmy jako ekologický a environmentální.

Ekonomie životního prostředí je nauka, která se zabývá otázkami financování činností spojených s řízením využívání životního prostředí a odstraňování negativních důsledků tohoto využívání. Ve své podstatě nahlíží na čerpání omezených zdrojů a ve vztahu k životnímu prostředí může poskytnout nový pohled na souvislosti a napomoci k hledání řešení.

Tato ekonomie vychází z různých směrů ekonomického myšlení a hlásí se k ní celá řada významných ekonomů.

Jaké hospodářské důsledky má existence omezené zásoby přírodních zdrojů se zabývali Thomas Robert Malthus a David Ricardo. Tito ekonomové tvrdili totéž, a to, že fyzická

⁶ JÍLKOVÁ, Jiřina. *Daně, dotace a obchodovatelná povolení – nástroje ochrany životního prostředí a klimatu*. 1. vyd. Praha: IREAS, institut pro strukturální politiku, 2003, s. 12.

omezenost přírodních zdrojů je ve zjevném nesouladu s rostoucí poptávkou po nich, což může mít zásadní vliv na životní prostředí.

Oba ekonomové si uvědomovali meze růstu společnosti, která je podle nich limitována nabídkou kvalitní zemědělské půdy. Podstatu spatřovali v tom, že neměnné množství zemědělské půdy a zákonitý pokles výnosů z této půdy povede k tomu, že v důsledku nárůstu populace bude připadat v průměru na každého obyvatele menší objem zemědělské půdy, a tím i potravin. Toto povede k postupnému poklesu dynamiky růstu obyvatel, a tím i poklesu životní úrovně a to do takové míry, že toto množství bude až na hranici přežití nejen jednotlivce, ale populace jako celku.

2.2.1 Trvale udržitelný rozvoj

Z popsanych teorií výše zmíněných ekonomů je možné shledávat prvopočátky úvah o trvalé udržitelnosti, které ekonomie přírodních zdrojů zřejmě položila základy, jelikož planeta se vyznačuje omezenými zdroji.

Tématem udržitelného rozvoje ve světě se začal zabývat již Římský klub (Club di Roma) založený v roce 1968, který se zaměřoval na problém vývoje světa jako celku, aby bylo možno vést rozhodující kroky ke stanovení limitů růstu, popř. limitů směru růstu. Toto téma je aktuální dodnes, kdy naopak s rozvojem zemí jeho významnost ještě sílí.

Trvale udržitelný rozvoj představuje soulad hospodářského a společenského pokroku se zachováním zdravého životního prostředí, kdy hlavním cílem je zachovat životní prostředí dalším generacím v co nejméně pozměněné podobě. Světová komise pro životní prostředí a rozvoj definovala cíl trvale udržitelného rozvoje jako rozvoj, který naplňuje potřeby současných generací, aniž by ohrozil schopnost naplňovat je i generacím budoucím.

Hlavními úkoly trvale udržitelného rozvoje je zejména formulovat koncepty, které by omezily dopad lidské populace na životní prostředí, jelikož není možné bránit chudým populacím dosažení shodné míry životní úrovně, jaká je ve vyspělých zemích. Proto dosažení těchto úkolů je postaveno na určitých principech. A to, že obnovitelné zdroje by měly být čerpány maximálně rychlostí, kterou se stačí obnovovat. Dále by vyčerpitelné zdroje měly být čerpány maximálně rychlostí, kterou budou zajišťovány jejich náhradní zdroje, na které bude možné postupně přejít. Poslední významný princip říká, že část nynějších technologií by měla být využita na snížení znečištění, plýtvání a také zvýšení efektivity výrobků, energie, výrobních postupů atd.

Trvale udržitelný rozvoj je možné sledovat na základě *indikátorů trvale udržitelného rozvoje*. Tyto ukazatele vysvětlují chování populace vzhledem ke zdrojům, ochraně přírody a životního prostředí. Mezi tyto ukazatele patří například podíl zvláště chráněných území na ploše státu nebo podíl elektrické energie získávané z obnovitelných zdrojů apod.

Do roku 1989 nebyly principy trvale udržitelného rozvoje v České republice vůbec uplatňovány. Zvrat nastal až v roce 1991, kdy byl přijat zákon č. 17/1992 Sb., o životním prostředí, ve znění zákona č. 123/1998 Sb. Tento zákon obsahuje i definici o trvale udržitelném rozvoji: „Rozvoj, který současným i budoucím generacím zachovává možnost uspokojovat jejich základní životní potřeby a přitom nesnižuje rozmanitost přírody a zachovává přirozené funkce ekosystémů“.⁷

2.3 Nástroje ekologické politiky

Ekonomické subjekty se samy o sobě nevyznačují uvědomělou ekologickou činností a produkcí. Jejich neekologické postupy v produkci znamenají nižší cenu výrobků, kterou spotřebitelé upřednostňují, a tím se i zvyšuje podíl těchto výrobků na výrobě i spotřebě a životní prostředí je čím dál více zatěžováno.

V této oblasti tedy tržní mechanismus není dostatečně přizpůsobivý, dochází k tržnímu selhání, a proto jsou nutné určité zásahy, které jsou zformovány do ekologické politiky, která má za cíl podporovat „ekologičtější“ chování producentů. Selhání trhu přitom není způsobeno jeho nedokonalostí, ale je důsledkem skutečnosti, že statky životního prostředí jsou velmi často statky veřejnými, kdy nelze nikoho vyloučit z jejich užívání, trh zde tedy nemůže působit a optimálně je alokovat.

Ekologickou politiku je možné definovat jako uvědomělou a koncepční ochranu životního prostředí. Tato politika je úzce spojena s otázkami udržitelnosti, systému řízení a organizace společnosti a její schopnosti rozpoznat ekologická rizika a reagovat na ně, případně jim včas předcházet.

Ekologická politika je zabezpečována prostřednictvím právních předpisů, ve kterých jsou zakotveny normativní, ekonomické, institucionální a informační nástroje, dále prostřednictvím mezinárodních předpisů, výkonu státní správy, a to orgánů ochrany životního

⁷ Viz § 6 zákona č. 17/1992 Sb., o životním prostředí.

prostředí, také je realizována prostřednictvím vědecko výzkumných a jiných specializovaných pracovišť a s finanční podporou státu.

Nástroje, které stát v rámci ekologické politiky využívá, se člení na nástroje *přímé* neboli direktivní, administrativní a nástroje *nepřímé* neboli stimulační, ekonomické. Většinou bývají tyto dvojí nástroje využívány najednou, kdy popřípadě jedná skupina může převládat. Obě tyto skupiny nástrojů se však vyznačují určitými klady a zápory. Z tohoto důvodu jednotlivé státy mají možnost se rozhodnout, který typ nástrojů je použitelný právě pro jejich environmentální problém, tak aby byl efektivní a z pohledu dané ekonomiky optimální.

2.3.1 Přímé ekologické nástroje

Ještě do nedávné doby převažovala při uskutečňování environmentální politiky skupina přímých administrativních nástrojů, kterou je možné vyjádřit slovní formulací „naříd“ a „kontroluj“, kdy součástí byly také sankce za porušování nařízení. Výhodou užívání právě těchto nástrojů je v tom, že byl vytvořen regulační systém, který jasně, přehledně, jednoznačně a dostatečně rychle předkládá spolehlivé výsledky ve vztahu k subjektům, které mají vliv na kvalitu životního prostředí.

V nedávné době byly ale v zemích, kde byly upřednostňovány, zpozorovány nedostatky při využívání tohoto systému přímých nástrojů. Byla zaznamenána stále rostoucí administrativa a s tím spojené rostoucí náklady na jeho udržování, kdy však účinnost tohoto přístupu měla klesající tendence na vliv životního prostředí. Obecně závazné řešení v podobě normativního předpisu působí plošně a nebere zřetel na to, že každý znečišťovatel má jiné náklady na redukci znečišťování.

Značné uplatňování administrativy je také samozřejmě spojeno se stupňující se korupcí, kterou z tohoto systému není možné vyloučit. Je vytvářen silný a mnohdy úspěšný tlak na politiky a orgány veřejné správy ve smyslu změkčení normativních předpisů či udělení výjimek, čímž původní záměr ztrácí význam. Poslední velkým nedostatkem byl také zvyšující se nesouhlas ze strany ekonomických subjektů, které byly takto řízeny. Důvodem je, že donucovací systém, tak i systém přímé ekologické regulace vyvolává u znečišťovatelů odmítavé postoje, promítající se pak do jejich nepříliš vstřícných postojů k ochraně životního prostředí.

Mezi nejvyužívanější nástroje této skupiny patří *limity, normy, standardy, příkazy, zákazy* a také *předpisy* ukládající dodržení předepsaného postupu.

Limity na ochranu životního prostředí se rozumí například přípustné znečišťování ovzduší, kterých se podnikové činnosti bezprostředně dotýkají, anebo přípustná tmavost kouře; při nedodržení jsou uvaleny sankce. Přípustné množství znečišťujících látek v odpadních vodách musí být také dodržováno, v případě, že není, je takovéto vypouštění příslušnými orgány zakázáno. Problematickým okruhem je přípustný obsah cizorodých látek v půdě. Tyto limity by měly být dodržovány především zemědělskými organizacemi. Jedinou sankcí při jejich porušení je zákaz produkce potravin na těchto zemědělských půdách. Limity se týkají také nebezpečných látek ve výrobcích, a to například nejvyšší přípustné obsahy těžkých kovů, chemikálií, apod. v potravinách, textilních výrobcích, hračkách aj.

Normy, jako nástroj ekologické politiky jsou využívány jen okrajově a představují spíše vazbu na hygienické předpisy. Tyto hygienické předpisy se týkají především produkce výrobků a také pracovního prostředí, které má být bezpečné a zajišťovat ochranu veřejného zdraví, např. před nepříznivými účinky hluku a vibrací.

Častým nástrojem v souvislosti s ochranou životního prostředí jsou *příkazy a zákazy*, které jsou zformulovány do obecných povinností, které definují ústavy, listiny základních práv, zákony na ochranu životního prostředí a také např. právní předpisy souvisejících s územním plánováním, stavebním řádem v jednotlivých zemích.

Předpisy mohou mít formu absolutního zákazu určité činnosti (zákaz výroby konkrétní látky, zákaz vstupu do přírodní rezervace) nebo mohou být definovány jako povolené hranice činnosti formou příkazu. Předpisy bývají formulovány jako doporučené postupy a pro jejich dodržování jsou vytvořeny dodatečné motivační mechanismy, např. zásady správného hospodaření na zemědělské půdě.

2.3.2 Nepřímé ekologické nástroje

Pozornost se zaměřuje stále více na hledání efektivnějších nástrojů ochrany životního prostředí než jsou právě nástroje přímé. Tyto by měly být pružnější a měly by vytvářet větší prostor pro angažovanost všech subjektů, ovlivňujících stav životního prostředí.

Proto jsou v současné době hledány způsoby, jak co nejvíce využít nástrojů *nepřímých* při prosazování ekologické politiky. Tento požadavek vyplývá z nedostatků přímých nástrojů, které byly uvedeny v předchozí kapitole.

Využívání systému nepřímých nástrojů je spojeno s menší administrativou, a tím i jeho menší nákladovostí. Výhodou také je, že stimuluje ekonomické subjekty (podniky a ostatní

uživatelé životního prostředí) ke spolupráci, kdy mají prostor pro svůj vlastní výběr a rozhodování při řešení ochrany životního prostředí.

Nepřímé stimulační nástroje je možné dělit na nástroje *ekonomické stimulace* a nástroje *morální stimulace* (např. kampaně), které jsou považovány spíše za okrajové a doplňkové. Ale není možné je přímo podceňovat, jelikož řada kampaní byla úspěšných a přinesla požadované změny v chování uživatelů životního prostředí. Jedná se například o kampaň ochránců zvířat za odsouzení zabíjení zvířat kvůli kožešinám, či kampaň za bojkot kosmetiky testované na zvířatech.

Při zvyšování ekologického chování ekonomických subjektů má vláda dvojí možnost mikroekonomického působení. První formou je využití negativní stimulace, kterou se rozumí uvalení přírážek k ceně ekologicky nešetrných výrobků. A to prostřednictvím sankcí, úplat, přírážek či zvýšení daně. Druhou možností je opačný přístup, kdy jsou ekologicky se chovajícím výrobcům poskytovány dotace nebo slevy na dani.

Poskytování dotací jako pozitivního přístupu je ale možné pouze do určité míry. Jestliže je žádoucím stavem, aby se převážná část producentů chovala ekologicky, tak při přiblížení tomuto cíli by byl neúměrně zatěžován veřejný rozpočet, jelikož by musely být vypláceny ve formě dotací značné finanční prostředky. Z tohoto důvodu je upřednostňována negativní stimulace a opačný případ, tedy dotace jsou vhodné především na počátku zformování ekologického záměru.

Rozsáhlé využívání nástrojů negativní stimulace přináší ale také řadu záporů. A to, že výjimky a zvýhodnění způsobují obcházení již dříve vzniklých předpisů a navíc jsou také značně nákladné. Proto pro ochranu životního prostředí jsou považovány za nejvhodnější jednotné daňové nástroje, jelikož mají nejmenší dopad na tržní mechanismus. Tato myšlenka se začala formovat na počátku 80. let 20. století, kdy kromě omezování znečišťování životního prostředí bylo snahou zemí nalezení optimálního využívání neobnovitelných přírodních zdrojů.

Mezi nepřímé ekologické nástroje patří *daně, cenová regulace, pokuty, úvěrová a úroková politika, granty, dotace, subvence obchodovatelná emisní povolení a také ekologické pojištění*.

Daně jsou z hlediska prosazování ekologických cílů považovány za velmi významný nepřímý ekologický nástroj. Využití daňové politiky je možné prosazovat ve dvou směrech. Prvním způsobem je určitá forma postihu. To znamená, že ekonomické subjekty, které se

vyznačují ekologicky nešetrným chováním jsou zdaněny nad rámec běžného zdanění. Druhá možnost je prezentována formou podpory v případě ekologicky prospěšného chování, kdy naopak dochází k daňové úlevě, tedy snížením běžného daňového zatížení.

Cenová regulace státu spočívá ve stanovování minimální nebo maximální hranice cen výrobků. Hlavním motivem cenové regulace je především sociální (regulované ceny nájemného, energií), ale i ekologické motivy mohou mít své místo. To znamená, že nízká nebo naopak vysoká cena výrobků, kterou stát určí má zákazníky povzbuzovat k jejich koupi nebo naopak odrazovat od koupě.

Pokuty bývají často mylně zaměňovány s poplatky, ale tento nástroj je zcela odlišný a ani by přímo do ekonomických nástrojů neměl být řazen, protože pokuta je forma trestu za porušení příslušného zákona. Je to tedy spíše součást přímých nástrojů. Ale i přesto je možné pokuty považovat za ekonomický nástroj, a to z toho důvodu, že se dotýkají přímo finančního hospodaření podniku. V rámci ekologické politiky jsou pokuty udělovány u vysokých rizik pro lidské zdraví a život, například při manipulaci s nebezpečnými odpady, či toxickými látkami.

Úvěrová a úroková politika při prosazování ekologických cílů spočívá v tom, že jsou požadovány určité výhody při uskutečňování ekologických akcí, které mívají nižší ekonomickou efektivnost. Zvýhodnění je formou nižších úrokových sazeb, delší doba splatnosti či nižší nároky na potřebné ručení na úvěr. Ale i tato zvýhodnění je možné činit jenom v omezené míře, a to u prostředků, které půjčuje přímo stát nikoli nestátní peněžní ústavy.

Granty, dotace a subvence představují pro své příjemce nenávratnou formu poskytování prostředků. Granty jsou využívány zejména pro vědeckovýzkumnou činnost, dotace a subvence slouží pro investiční výstavbu nebo ekologicky přínosné činnosti. Dotace z veřejných financí by měly být omezovány na podporu nepodnikatelských subjektů a jejich poskytování nesmí narušovat rovné tržní podmínky nebo destabilizovat jakýmkoli způsobem otevřený evropský hospodářský prostor.

Obchodování s emisemi je dalším nepřímým nástrojem pro prosazování ekologické politiky. Obchodovanou komoditou však nejsou přímo emise, ale právo určité škodliviny emitovat v konkrétním časovém úseku. Obchodování s emisemi je upraveno zákonem

na národní úrovni nebo mezinárodním právem, kdy tyto dokumenty obsahují přesně formulované pojmy včetně označení obchodovaných komodit.⁸

Obchodovatelná emisní povolení jsou využívána pro distribuci vlastnických nebo dispozičních práv na využívání prostředí pro emisi znečišťujících látek, nejčastěji za úplatu, s nimiž je možné obchodovat na trhu.⁹ Tento nástroj spočívá v tom, že v případě, že podniky toto právo využijí jenom z části, mohou zbytek emisních povolení prodat dalším zájemcům. Tyto podniky si také mohou emisní povolení odkoupit od jiných podniků, jestliže životní prostředí znečišťují více než původně zakoupené povolení.

Elektronické obchodování s emisemi bylo spuštěno v České republice na podzim roku 2005. Byla třináctou zemí Evropské unie, která uvedla do provozu rejstřík a připojila se k evropskému trhu. Pro Českou republiku bylo stanoveno, že v letech 2005 až 2007 mohla vyprodukovat 293 milionů tun kyslíčnicku uhličitého. Na toto množství také Česká republika dostala příslušný počet povolenek, které byly rozděleny mezi zhruba 400 podniků. Jedna tuna oxidu uhličitého představuje jednu povolenku.

Podle nařízení vlády č. 80/2008 Sb., o Národním alokačním plánu pro obchodovací období roků 2008 – 2012, ze dne 25. února 2008, bylo vládou vyhlášeno celkové množství povolenek, které bude vydáno v každém kalendářním roce obchodovacího období těchto kalendářních roků (viz Tab. 2.1). Zároveň je v něm stanoveno množství povolenek, které bude jednotlivým provozovatelům zařízení přiděleno v každém kalendářním roce obchodovacího období.

Tab. 2.1: Množství emisních povolenek pro rok 2008 – 2012 v ČR (v ks)

Povolenky dle zařízení	Množství (ks)
Celkové množství povolenek pro stávající zařízení	85 445 875
Rezerva pro projekty společné realizace	99 389
Rezerva pro nové zařízení	1 290 000
Celkem	86 835 264

Zdroj: Příloha č. 2 nařízení vlády č. 80/2008 Sb., o Národním alokačním plánu pro obchodování období roků 2008 – 2012.

⁸ Náležitosti k žádosti povolení k činnosti v České republice upravuje zákon č. 76/2002 Sb., o integrované prevenci a o omezování znečištění, o integrovaném registru znečišťování a o změně některých zákonů (IPPC).

⁹ HANDRABOVÁ, Alena. *Ekologické aspekty podnikání*. 1. vyd. Praha: VŠE, 1996, s. 41.

Ekologické pojištění souvisí s dobrovolným nebo povinným pojištěním rizik v ohrožení životního prostředí (např. výrobní nebo dopravní podniky). Pojištění se vyznačuje řadou výhod. První výhodou je, že v případě pojistné události se nashromážděné prostředky mohou okamžitě využít k řešení situace. Druhou výhodou je, že pojištěnci mají sami zájem na tom, aby k pojistným událostem nedocházelo, jestliže se sazba stupňuje podle jejich chování. Další výhoda spočívá v tom, že i samotné pojišťovny mají zájem, aby k pojistným událostem nedocházelo, a proto vyvíjí výchovné a preventivní akce k jejich předcházení.

2.4 Environmentální přístupy k daním

Jelikož je v práci pozornost věnována ekologickým aspektům v daních, tak je nutné podrobněji charakterizovat ekologické přístupy ke stanovení sazeb těchto daní. Tímto problémem se zabývali ekonomové Cecil Pigou, William J. Baumol a Wallace E. Oates. Jelikož daně s ekologickými aspekty podle Pigoua vycházejí z teorie externalit je důležité také objasnit v čem tato teorie spočívá.

2.4.1 Teorie externalit

Externalita je chápána jako statek, který vznikl určitou činností výrobců nebo spotřebitelů, jejímž výsledkem je nechtěný vnější efekt a je jednou z příčin tržního selhání v podobě neefektivnosti v alokaci zdrojů. Rozumí se jí činnost, která kladně či záporně ovlivňuje další ekonomické subjekty, přitom za ně nemusí platit nebo je odškodňovat. Producent externality nenese plně náklady své činnosti anebo neobdrží úplné výnosy ze své činnosti.

Příčinou externality je porušení práva jiného ekonomického subjektu či jednotlivce a je často ztotožňována se životním prostředím zejména v souvislosti s ekologií, která právě s danou problematikou souvisí.

Při formulování podmínek efektivnosti je nutné rozlišit základní členění externalit, a to na kladné a záporné. Kladné externality vnikají, jestliže nějaká činnost jednoho subjektu přináší prospěch jinému, přičemž nemusí hradit z tohoto prospěchu náklady. Naopak u záporné neboli negativní externality činnosti jednoho subjektu přináší náklady jinému subjektu, které mu nebudou uhrazeny a zároveň z nich nemá žádný prospěch.

Jelikož je tato problematika věnována znečišťování životního prostředí produkcí, bude brána v úvahu pouze záporná externalita. Producent při rozhodování velikosti výstupu porovnává cenu a mezní náklady a soustřeďuje se pouze na soukromé mezní náklady.

Celkové mezní náklady:

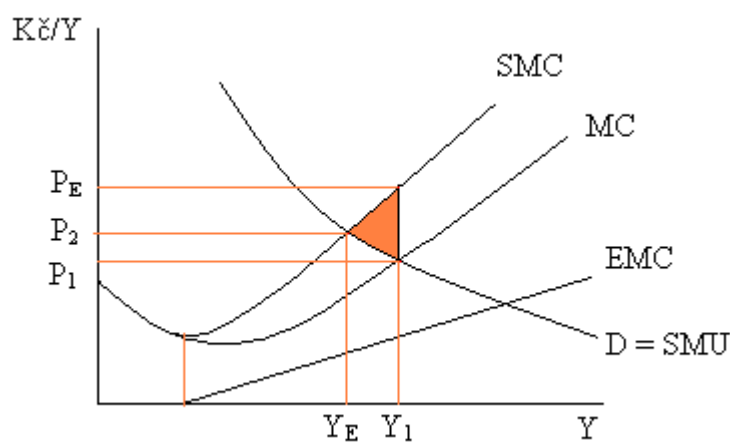
$$SMC = MC + EMC, \quad (2.1)$$

kde SMC představují celkové mezní náklady, MC jsou soukromé mezní náklady a EMC externí mezní náklady.

Aby byla splněna podmínka efektivní alokace, musí platit, že celková mezní míra transformace produktu (SMRPT) se musí rovnat celkové mezní míře substituce (SMRS). Kdy SMRPT představuje míru, ve které má společnost možnost přeměnit jedno zboží ve druhé a SMRS znamená míru, ve které mohou spotřebitelé směňovat jedno zboží za druhé.

Negativní externalitu respektive náklady neefektivnosti je možné vyjádřit graficky viz Graf 2.1. Dva podniky produkují výrobek X bez externalit a Y se zápornými externalitami. Celkový mezní užitek (SMU) je možný vyjádřit křivkou poptávky (D). Křivka celkových mezních nákladů (SMC) se získá součtem křivek soukromých mezních nákladů (MC) a externích mezních nákladů (EMC). Efektivní výstup se označuje Y_E a lze jej určit průsečíkem D a SMC.

Graf 2.1: Negativní externalita



Zdroj: SOUKUPOVÁ, Jana; HOŘEJŠÍ, Bronislav; MACÁKOVÁ, Libuše; SOUKUP, Jindřich. *Mikroekonomie*. 4. vyd. Praha: Management Press, 2006, s. 512.

Z grafu je patrné, že neefektivnost vyplývá z nízké tržní ceny zboží (P_1), kdy není možné uhradit celkové mezní náklady, jelikož P_1 vyjadřuje pouze soukromé mezní náklady. Zároveň je tržní cena P_1 příliš vysoká na to, aby soukromé firmy vyráběly výstup Y_E , její výše totiž motivuje produkovat nadbytečný výstup Y_1 .

Barevná plocha trojúhelníku v obrázku vyjadřuje celkové náklady neefektivnosti a je to rozdíl mezi celkovými mezními náklady a poptávkou pro úroveň výstupu mezi Y_1 a Y_E .

Významný ekonom, který se zabývá externalitami, je *Ronald Harry Coase*, jehož hlavním zájmem je teorie firmy, studium problémů odvětví a trhů. V roce 1960 uveřejnil přístup k externalitám a v témže roce vyslovil tvrzení, že tzv. Paretoovo optimum může být dosaženo i za přítomnosti externalit a absence státních zásahů, existuje-li možnost vyjednávání. Coase v roce 1991 získal Nobelovu cenu za ekonomii za svou práci v teorii firmy a v ekonomické analýze externalit.

Coaseův teorém znamená samostatné vyjednávání lidí o alokaci zdrojů bez vynaložení nákladů, sami mohou tedy dohodou vyřešit problém externalit. To znamená, že externality mohou být korigovány vyjednáváním mezi postiženými stranami, nebo obě strany (producent, konzument externality) budou motivovány k nalezení vzájemně prospěšného obchodu čili k internalizaci externality. V procesu vyjednávání by měl být dosažen stejný výsledek bez ohledu na to, zda právo vlastnického nad užíváním zdroje má producent nebo konzument.

Jako příklad je možné uvést chemickou čistírnu odpadních vod, která poškozují kvalitu vody v chovných rybnících jiného podnikatele vypouštěním znečištění, tím mu tedy způsobuje prokazatelnou škodu. Tento poškozený subjekt má tedy právo soudně vymáhat na znečišťovateli náhradu škody. Dle Coaseho teorému mají oba subjekty silnou motivaci se sejít a dohodnout se na efektivní úrovni znečišťování.

Coasův teorém je založen na určitých předpokladech, a to že vyjednávání o externalitách se týká malého počtu zúčastněných, jsou přesně určena vlastnická práva a transakční náklady jsou zanedbatelné neboli nulové, čímž je možno dosáhnout efektivního řešení. Ovšem právě nulové transakční náklady znemožňují uplatnění tohoto přístupu v praxi, jelikož realizace každého plánu je spojena s určitými náklady. V případě, že by transakční náklady byly naopak příliš vysoké, vyjednávání bude neúspěšné, což dle Coaseho znamená, že je neefektivní cokoli řešit.

2.4.2 Pigouovská daň

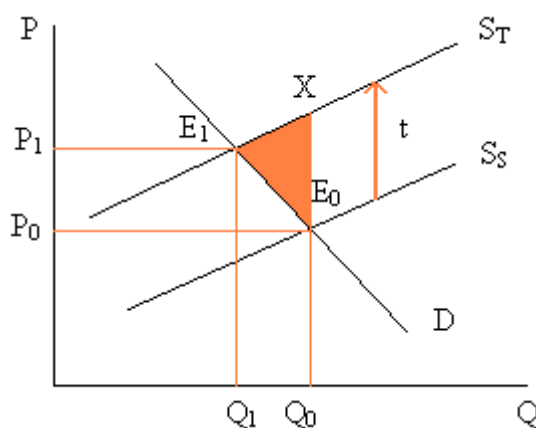
Autorem Pigouovské daně je *Arthur Cecil Pigou*, jež byl anglickým ekonomem, žákem a nástupcem Alfreda Marshalla. Hlavním přínosem Pigouva je klasický koncept ekonomie blahobytu, který vyrovnává společenské a soukromé náklady. Smyslem ekonomie blahobytu je, aby rozdělení důchodu bylo více vyrovnané, kdy je k tomuto užito rovné marginální oběti a nejmenší úhrnné oběti (za pomoci progresivního zdanění).

Podle Pigoua je hlavní rozdíl v externalitách soukromých a veřejných statků, tedy jestliže společenské náklady přesahují soukromé náklady, je nutné zavést daň, a to na každou jednotku znečištění životního prostředí v takové výši, aby vyrovnala mezní náklady firmy marginálním společenským nákladům.

Pigouovou daní se rozumí vynucená internalizace, která je uskutečňována zásahem státu. Realizuje se u původce, který odvádí platby v případě negativních externalit a získává dotace v případě pozitivních externalit. Vynucená internalizace se vyznačuje dvěma výhodami ve srovnání s dobrovolnou internalizací. První je menší flexibilita řešení, neboť internalizace se realizuje pouze cestou zatížení původce (argument flexibility). Za druhé – pro poškozeného může být výhodné strategicky skrývat své preference, které se vztahují na aktivity původce spojené s negativními externalitami (argument strategie). Ačkoliv byl Pigou zastáncem liberalismu, obhájí zároveň potřebu státních zásahů při řešení externalit.

Pro názornost je smysl konstrukce Pigouovské daně objasněn na konkrétním příkladě. Předpokládá se, že je vyráběn výrobek, který značně znečišťuje okolní životní prostředí, tedy půdu, ovzduší a vodu. V Grafu 2.2 je znázorněna situace před zdaněním a po uvalení jednotkové daně na tento ekologicky závadný výrobek.

Graf 2.2: Princip konstrukce Pigouovské daně



Zdroj: ŠIROKÝ, Jan. *Daňová teorie s praktickou aplikací*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2003, s. 182.

Nabídková křivka S_S představuje náklady soukromého výrobce před zdaněním, kdy produkuje Q_0 jednotek zboží při ceně P_0 . Křivka s označením D znázorňuje poptávkovou křivku. Nabídková křivka S_T vyjadřuje společenské náklady a současně také náklady na odstranění externalit, kterými podnik znečišťuje okolní prostředí. Tato situace nastane, jestliže je uvalena ekologická jednotková daň, tedy dojde k redukci výroby z objemu Q_0 na Q_1 ,

a tím se nerovnováha mezi jednotlivými náklady odstraní. Také nárůstem ceny výrobku z P_0 na cenu P_1 se sníží jeho spotřeba domácnostmi, jelikož se stává méně atraktivním.

Trojúhelník E_1 , E_0 , X představuje neefektivnost před zdaněním (nadměrné břemeno zdanění), kdy křivka mezních společenských nákladů leží nad křivkou mezních užiteků. Po omezení ekologicky závadné výroby se neefektivnost odstraňuje a tato situace se nazývá efektivní alokace zdrojů. Efektivní alokace zdrojů v ekonomice se využívá při zavádění ekologických daní, kdy jsou odstraňovány ukládáním této daně negativní externality vzniklých při jeho produkci.

Existují různé varianty konstrukce environmentálních daní. Varianty se dělí podle toho, zda je výrobek ekologicky *nezávadný* nebo *závadný*. Za situace, kdy při produkci ekologicky nezávadného výrobku podnik znečišťuje životní prostředí, jsou udělovány sankce či ekologické daně v podobě přímých daní. V opačném případě, kdy výroba je v souladu s ekologickými principy, nejsou žádné postihy.

Jestliže je vyráběn ekologicky závadný výrobek, tak se rozlišuje jeho škodlivost vzhledem k životnímu prostředí z hlediska *spotřeby* nebo *držby*. V situaci, že výrobek je škodlivý z pohledu spotřeby ekonomickými subjekty, je uvalena ekologická daň v podobě nepřímých daní, jestliže se ale jedná o výrobky škodlivé z titulu držby, poté je výrobek také zatížen ekologickou daní, ale dle doby životnosti výrobku.

2.4.3 Environmentální přístup k daním dle W. J. Baumola a W. E. Oatese

Praktické uplatnění Pigouovské daně objasněné výše má však určité překážky, tyto nedostatky však odstraňuje přístup *William J. Baumola a Wallace E. Oatese*, kteří pro společensky acceptovatelnou úroveň znečištění využívají právě daně a také normy.

První závažnou překážkou pro uplatnění Pigouovské daně v praxi je nemožnost určit mezní externí náklady a druhou překážkou je samotná výše této daně. Její výše by se měla rovnat mezním externím nákladům na úrovni optimálního znečištění. Tato úroveň mezní škody je však jiná než na počátku zavádění této daně, mezní škoda je zde vyšší.

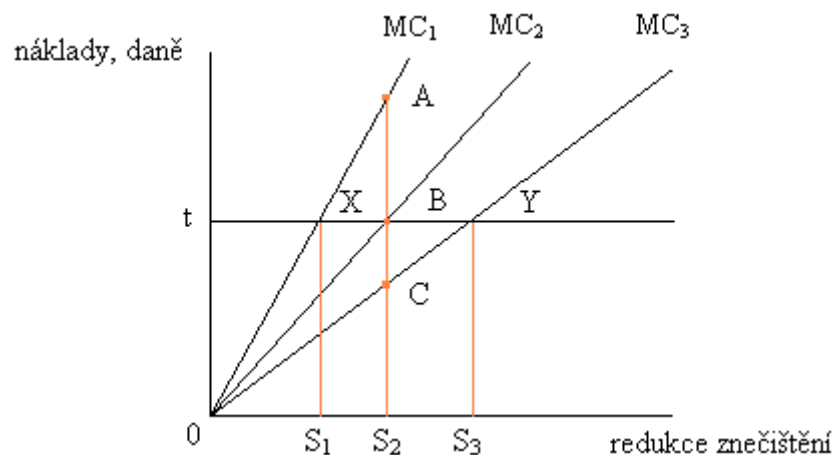
Přístup Baumola a Oatese spočívá v tom, že jsou nastaveny standardy kvality životního prostředí a na základě těchto standardů jsou zavedeny takové daně, které by vedly k jejich dosažení. Tento koncept je lépe uplatitelný v praxi, i když nevede jako u Pigouovské daně k pareto-optimální situaci. Smyslem tohoto konceptu je například ustanovení normy, že aby byla půda kvalitní, tak bude obsahovat určité množství mikrogramů látky na jednotku objemu.

Na základě takto stanoveného standardu se následně určí daň, která by měla vést k dosažení tohoto cíle.

Nesporná výhoda tohoto přístupu spočívá v tom, že jestliže dané cíle nebudou dosaženy, daň se zvýší, jestliže však standardy nebudou naplněny jak se předpokládalo, je možné je zpřísnit. Kladem je také to, že by každý ekonomický subjekt a znečišťovatel životního prostředí měl dostatečný přehled o podmínkách úrovně znečištění. Za výhodu je také považována nízká nákladovost tohoto způsobu snižování znečištění než kdyby například musel každý producent snížit své emise o konkrétní procento. Toto by bylo totiž pro některé znečišťovatele nemožné kvůli rozdílným mezním nákladů na snížení emisí.

I tento koncept je stejně jako Pigouovský efekt možné znázornit graficky – viz Graf 2.3. Z grafu je možné vyčíst, že byl státem stanovený standard snížení znečištění životního prostředí na úroveň S_2 . Vzhledem k různým technologiím, které firmy využívají jsou znázorněny tři křivky mezních nákladů (MC), jež představují mezní náklady snížení znečištění u těchto tří podniků.

Graf 2.3: Zdanění znečištění



Zdroj: SOUKUPOVÁ, Jana; HOŘEJŠÍ, Bronislav; MACÁKOVÁ, Libuše; SOUKUP, Jindřich. *Mikroekonomie*. 4. vyd. Praha: Management Press, 2006, s. 520.

Jednou z možností jak eliminovat množství emisí podniků je, že je státem nařízeno jejich snížení úrovně na S_2 , a tím se podniky dostanou do bodů A, B a C. Existuje také další způsob ekologické nápravy, a to stanovením daně na úrovni t . V případě prvního podniku je patrné, že do bodu X je pro ni výhodnější snižovat znečištění životního prostředí, jelikož je to levnější, avšak od bodu X je cenově výhodnější zaplatit daň. I u podniků 2 a 3 platí stejný postup. Z toho vyplývá, že znečištění emisemi je shodné s možností bez užití daně. Rozdíl je

však v tom, že podniky dosáhly toho stavu na základě svého technologického vybavení, což je pro ně levnější.

Tento stav je možné také matematicky vyjádřit, kdy nejprve budou stanoveny celkové náklady pro obě možnosti snížení znečištění.

Celkové náklady s využitím standardu:

$$TC_{st} = OAS_2 + OBS_2 + OCS_2, \quad (2.2)$$

kde TC_{st} jsou celkové náklady snížení emisí s využitím standardu; OAS_2 , OBS_2 , OCS_2 jsou náklady snížení emisí podniků po stanovení standardu snížení znečištění.

Celkové náklady s využitím daně:

$$TC_d = OXS_1 + OBS_2 + OYS_3, \quad (2.3)$$

kde TC_d jsou celkové náklady snížení emisí s využitím daní, OXS_1 je daň placena za znečištění prvním podnikem, OBS_2 je daň placena druhým podnikem a OYS_3 je daň placena třetím podnikem.

Následně je možné v grafu pohledem ověřit skutečnost, že celkové náklady snížení emisí s využitím standardu (TC_{st}) jsou vyšší než celkové náklady s využitím daně (TC_d).

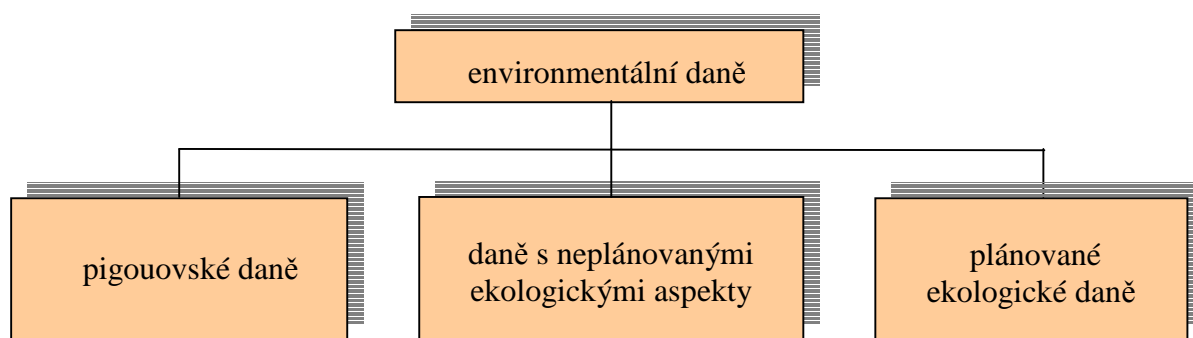
Bylo dokázáno, že vzhledem k subjektům znečišťující životní prostředí je levnější zavedení daně než samotného standardu. Tímto argumentem je tedy vysloven důkaz, že k ekologické regulaci je vhodnější (levnější) využití nástrojů nepřímých, tedy daní, než přímých, kterými jsou právě normy.

2.4.4 Environmentální daně

Jelikož jsou environmentální daně předmětem dalšího výkladu a jsou zahrnovány do nepřímých nástrojů politiky životního prostředí, budou stručně charakterizovány.

Každá ze současných klasických daní skrývá také určité ekologické možnosti, i různý směr působení. Toto vyplývá z ekonomické charakteristiky daní, uplatňované daňové politiky a administrativně technických možností, umožňující účinně realizovat záměry politiky životního prostředí. Tyto daně je možno nazvat *environmentálními daněmi*. Členění daní ukazuje následující obrázek (viz Obr. 2.1).

Obr. 2.1: Environmentální daně



Zdroj: ŠIROKÝ, Jan. *Daňová teorie s praktickou aplikací*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2003, s. 183. Vlastní úprava.

V kontextu s environmentálními daněmi je nezbytné zmínit *teorii dvojí dividendy*. Tato teorie vychází z předpokladu dvojího užitku těchto daní. Prvním je stimulace ekologicky nevhodného chování v podobě postihu neboli trestu, čímž se rozumí zdanění škodlivosti výroby a spotřeby vybraných produktů. Přičemž výnosy z daní mohou být použity na snížení znečištění prostřednictvím financování ekologických projektů. Druhým užitkem, který tato teorie uvádí je podpora pro-ekologického chování ekonomických subjektů, např. v podobě osvobození vybraných příjmů od zdanění, nižší daňové sazby pro vybrané služby či zboží nebo také slevy na dani.

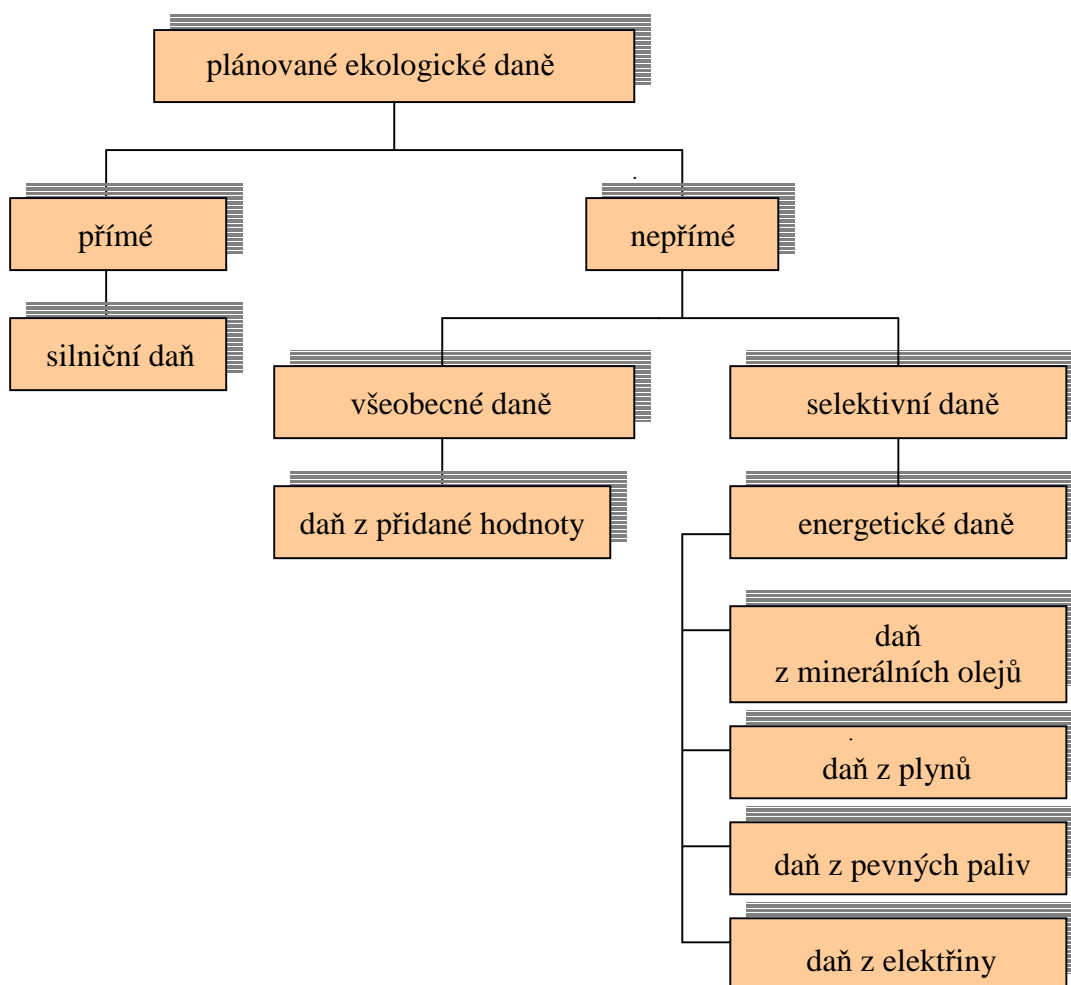
První možností environmentálních daní jsou *Pigouovské daně*, které představují pouze teoretický přístup a vycházejí z teorie externalit. Jejich princip spolu s teorií externalit byl již dříve objasněn (viz kapitola 2.4.2). Jako Pigouovská daň se označuje taková daň, která může být z ekonomického hlediska ospravedlnitelná, jestliže odstraňuje jiné a větší neefektivity poškozující trh, např. právě negativní externality. V takových případech může daň působit jako nástroj pro zvýšení efektivity trhu.

Daně s neplánovanými ekologickými aspekty jsou další skupinou možných environmentálních daní a je jimi možné považovat všechny daně daňového systému. Jejich podstatou je, že při jejich vzniku nebylo primárně uvažováno s jejich ekologickým působením, ale přesto mají určitý vliv na životní prostředí. Prospěšnost těchto daní spočívá zejména ve stimulaci pro-ekologického chování.

Dalšími daněmi k ochraně životního prostředí jsou *plánované ekologické daně* (viz Obr. 2.2), které přinášejí jak postih pro ekonomické subjekty znečišťující životní prostředí, tak zároveň určitou podporu, čímž působí pozitivně ve směru ovlivňování stavu životního prostředí.

Ve vztahu k dalšímu členění plánovaných ekologických daní je vhodné použít základní rozlišení daní. Daňový systém je podle způsobu uložení daně tvořen daněmi přímými a nepřímými. U daní přímých je nositelem daňového břemene poplatník, který platí daň na úkor svého důchodu. Jedná se o daně důchodové a daně majetkové. U daní nepřímých je objektem spotřeba nebo výroba a tyto daně jsou uvalovány na cenu výrobku, čímž je daň přenesena prostřednictvím zvýšené ceny od výrobců ke konečnému spotřebiteli zboží a služeb. Tyto daně jsou vybírány a odváděny osobou odlišnou od poplatníka, tj. plátcem daně. Mezi daně nepřímé jsou řazeny selektivní daně ze spotřeby a všeobecné daně ze spotřeby.

Obr. 2.2: Plánované ekologické daně



Zdroj: Vlastní obrázek.

Silniční daň bývá uplatňována u zdanění provozu motorových vozidel, využívaných k dosahování příjmů při užití silniční sítě. Dle klasifikace OECD je tato daň zařazena do skupiny nepřímých daní ze spotřeby, avšak v České republice se jedná o přímou daň majetkovou. Plánovanou ekologickou daní je v tom smyslu, že z hlediska daňové teorie by měla zajistit postih za vypouštění množství škodlivin do ovzduší. Podobný efekt jako silniční

daň se týká zpoplatnění užívání dálnic a rychlostních silnic, jedná se tedy svým charakterem o poplatek za služby poskytované veřejným sektorem. Tento poplatek ve formě dálničního poplatku je obecně rozlišován podle času a podle vzdálenosti na dálniční známku a silniční mýtné.

Nepřímé ekologické daně jsou členěny na dvě základní skupiny, a to všeobecné daně ze spotřeby a selektivní daně ze spotřeby (akcízy). Mezi všeobecné daně ze spotřeby patří daň z přidané hodnoty (DPH) a zjednodušeně lze konstatovat, že dani podléhají veškeré vyrobené a realizované statky (zboží a služby). Ekologický aspekt se projevuje zejména v konceptu různých daňových sazeb pro různé typy výrobků, jedná se tedy o určitou formu podpory vybraných ekologicky příznivých výrobků či služeb u snížené daňové sazby.

Akcízy, které lze rovněž zařadit mezi nepřímé ekologické daně, postihují pouze vybrané druhy komodit a obecně se jedná o statky s nízkou cenovou elasticitou poptávky. Tento typ nepřímých ekologických daní je uvalován na cenu výrobků a potažmo tedy na jejich spotřebu, jelikož podle aktuálních společenských měřítek má negativní dopad na životní prostředí. Ekologický aspekt zde působí u zdanění energetických daní. Oproti pigouovským daním je již možné je prakticky využít. Rozdíl spočívá v tom, že nejsou zdaňovány vyprodukované emise, ale samotné výrobky, jejichž spotřeba je považována za ekologicky škodlivou.

Významné postavení spojené s užíváním a poškozováním životního prostředí mají rovněž *poplatky*, které představují také nepřímý environmentální nástroj. Tyto poplatky jsou zpravidla součástí výrobních nákladů, vyjádřením určité internalizace externalit a měly by se blížit případně rovnat škodám na životním prostředí v peněžním vyjádření. Environmentální poplatky mají motivovat ekonomické subjekty k ekologicky žádoucímu chování a stejně jako u daní plní také funkci fiskální, přičemž smyslem je zajistit prostředky právě k řešení ekologických problémů. Jelikož cílem práce není analýza poplatků, nebudou dále charakterizovány.

3 Daně a poplatky k ochraně životního prostředí

Osmdesátá a devadesátá léta 20. století jsou v evropských zemích ve znamení zavádění tzv. energetických daní (daň ze zemního plynu, pevných paliv a elektřiny) typu akcí s cílem snížit produkci emisí oxidu uhličitého (CO₂). Snahy, které měly zavést daň na CO₂ neboli daň na energie ve všech zemích Evropské unie zůstaly bez většího úspěchu až do roku 2003.

Rok 2003 se v ekologické politice stal mezníkem, jelikož byla přijata Směrnice č. 2003/96/ES o zdanění energetických produktů a elektřiny. Česká republika měla dle přístupových dohod povinnost zavést daně z energetických produktů a elektřiny k 1. 1. 2008. Zavádění těchto daní vychází z celosvětového trendu, který vede k vytvoření globálního daňového systému.¹⁰ Vytvoření tohoto systému však vyžaduje harmonizaci a koordinaci v oblastech všech daní, který je určen velkým množstvím zákonů a smluv.

3.1 Harmonizace nepřímých ekologických daní na úrovni Evropské unie

Harmonizací se rozumí proces sbližování a přizpůsobování jednotlivých daní a daňových systémů na základě společných pravidel.¹¹ Tato harmonizace je nutná především v uskupeních, která jsou založena na principu jednotného vnitřního trhu. V případě daní, harmonizace probíhá ve třech krocích. Nejprve se určí daň, která má být harmonizována, následně se harmonizuje daňový základ a poté se harmonizuje daňová sazba.

Na mezinárodní úrovni je nutné neustále řešit rozpor mezi vnitrostátními a mezinárodními pravidly. Ve finančně právní a tedy i v daňové oblasti se harmonizací zabývá řada mezinárodních organizací. Na celosvětové úrovni se jedná o Mezinárodní měnový fond a Světovou banku, na úrovni vyspělých států Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (OECD), v Evropské unii se otázkami v daních zabývají orgány Evropské unie.

Pro vytvoření a fungování jednotného vnitřního trhu je oblast *nepřímých daní* od počátku evropské integrace věnována velká pozornost. Harmonizace nepřímých daní je pro společný trh důležitá jak z důvodu volného pohybu zboží, služeb, osob a kapitálu, tak pro sladění a účinnější prosazování ekologické politiky všech členských států.

¹⁰ LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. 1. vyd. Praha: Aspi, 2007, s. 9.

¹¹ Tamtéž, s. 12.

Již v roce 1972 vydala Evropská rada prohlášení o společné ekologické politice, kdy byl vydán první environmentální akční program. Důsledněji byla ekologická politika však zakotvena až v Maastrichtské¹² a poté Amsterodamské smlouvě¹³.

V členských zemích Evropské unie se začaly ekologické daňové reformy projevovat v 80. letech 20. století. Nejprve se objevily v severských zemích jako Finsku, Švédsku, Dánsku a následně Belgii, Německu, Rakousku a Velké Británii. V roce 1995 přistoupilo k reformě také Maďarsko, které tak učinilo jako první z nových členských zemích přistoupených v roce 2004.

Smyslem ekologické daňové reformy je zvyšování daňového zatížení výroby a spotřeby ekologicky nešetrných výrobků nebo služeb a tato reforma má stimulovat k ekologičtějšímu chování jednotlivců a podniků.

Nejdůležitějším principem je požadavek fiskální neutrality a z toho důvodu bývají při zavádění energetických daní snižovány jiné daně. Je například snižováno daňové zatížení práce prostřednictvím daně z příjmů jednotlivců nebo příspěvků na sociální zabezpečení. Jedná se tedy o přesun daní z práce na statky produkující negativní externalitu.

3.1.1 Harmonizace daně z přidané hodnoty

Ve společném evropském trhu se nejprve uplatňoval kaskádovitý systém daně z obratu, který však nezaručoval neutralitu v mezinárodním obchodě, daňové zatížení se totiž zvyšovalo s délkou výrobního a distribučního řetězce. Proto bylo přistoupeno k harmonizaci nepřímých daní, která se týkala vytvoření jednotného systému všeobecných daní ze spotřeby. V zájmu společného trhu bylo rozhodnuto, že kumulativní obrátové daně budou nahrazeny daní z přidané hodnoty (DPH), která představuje univerzální nepřímou daň, ze které je duplicita odstraněna. Také členství v Evropské unii bylo vázáno na zavedení této daně a jako první ji implementovala Francie v 60. letech 20. století. Vývoj zavádění DPH v jednotlivých členských státech je uveden v příloze (viz Příloha 1).

Zavedení DPH bylo spojeno s První směrnicí č. 67/277/EEC z roku 1967, která zavazovala členské země zavést tuto daň do 1. 1. 1970, přičemž stanovení sazeb daně bylo

¹² Smlouva o Evropské unii, která byla podepsána v Maastrichtu 7. února 1992 a vstoupila v platnost 1. listopadu 1993.

¹³ Amsterodamská smlouva mění určitá ustanovení ve Smlouvě o Evropské unii, ve smlouvách zakládajících Evropské společenství a v souvisejících právních aktech. Byla podepsána ministry zahraničních věcí patnácti členských států 2. října 1997 a vstoupila v platnost 1. května 1999.

ponecháno v pravomoci členských států. Problémem ovšem byla legislativní úprava DPH v jednotlivých zemích, jelikož se lišila osvobozením od daně, zdaněním služeb a vrácení daně při dovozu, což způsobovalo, že docházelo k dvojímu zdanění nebo naopak k daňovým únikům, kdy daň nebyla uvalena ani jedním ze zúčastněných států.

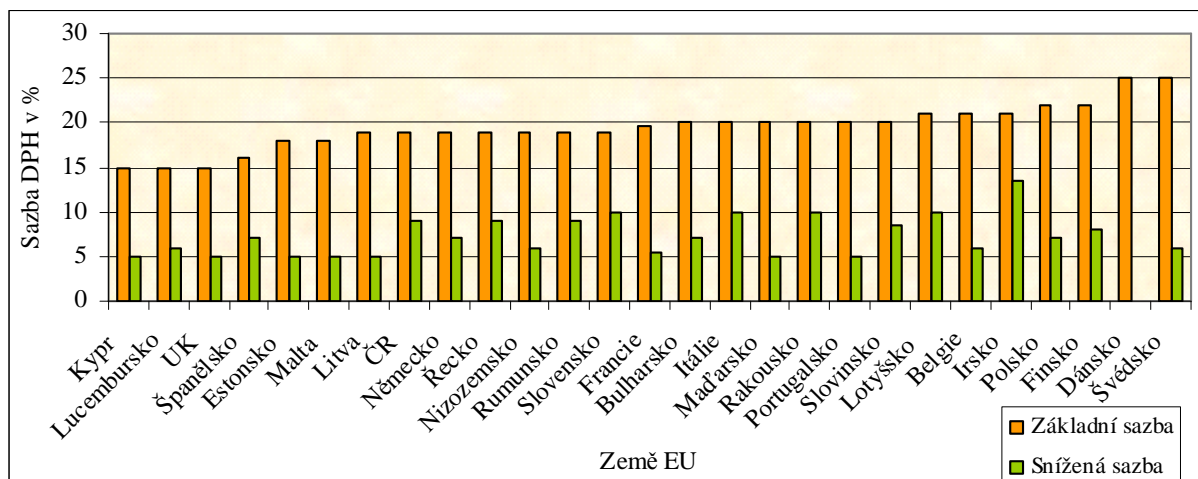
Tyto nedostatky byly odstraněny Šestou směrnicí č. 77/388/EEC z roku 1977, která zajistila harmonizaci národní legislativy členských států. Tato směrnice byla 32krát novelizována a v roce 2006 byla připojena ke Směrnici č. 2006/112/EC, která ji od 1. 1. 2007 nahradila. Ta představuje základní směrnici, která upravuje oblast harmonizace daně z přidané hodnoty ve všech členských státech.

Harmonizace DPH probíhá i v současné době, kdy je snaha o realizaci určitých pravidel, např. aplikace principu zdanění podle země určení. Také přes harmonizaci daňových sazeb se v nich neustále projevují rozdíly v odvětvích i jednotlivých státech, což může vytvářet ekonomickou distorzi. Také struktura sazeb DPH se vyznačuje neefektivností, která může směřovat ke snížení konkurenceschopnosti Evropské unie. Z hlediska efektivnosti se například uvažuje o zavedení pouze jedné sazby daně.

Dani z přidané hodnoty se týká celá řada harmonizujících směrnic, ale vzhledem k ekologickému aspektu této daně je důležitá zejména směrnice, která se týká různých sazeb daně na různé produkty a služby. Přičemž snížená sazba daně může podporovat ekologicky žádoucí spotřebu jednotlivců i podnikatelských subjektů a základní sazba daně naopak znamená určitý postih spotřeby ekologicky škodlivých produktů a služeb.

Značnou překážkou v této oblasti jsou rozdíly v počtu daňových sazeb a jejich výše v jednotlivých členských státech. Rozdíly v daňových sazbách vyústily ve zformulování Směrnice č. 92/77/EEC, která stanovuje minimální hodnoty sazeb DPH, a to základní sazba daně musí činit minimálně 15 % a snížená sazba daně 5 %. Tento model byl vhodný zejména z důvodu redistribuční funkce DPH.

Graf 3.1: Základní a snížená sazba DPH v členských státech v EU v roce 2008 (v %)



Zdroj: www.europa.eu.

Graf 3.1 znázorňuje základní i snížené sazby DPH v členských zemích v roce 2008, přičemž některé země mají dvě a Lucembursko dokonce tři snížené sazby daně. Celkový přehled všech sazeb daně v tomto roce je znázorněn v příloze (viz Příloha 2). Z grafu je patrné, že ve všech členských státech je splněna podmínka minimální výše základní sazby daně 15 %, kdy povolené minimum uplatňují státy Kypr, Lucembursko a Velká Británie. Sedm států používá také sazbu daně nižší než 5 %. Pouze jediný stát, a to Dánsko využívá jenom jednu sazbu daně, a to ve výši 25 %.

3.1.2 Harmonizace selektivních daní ze spotřeby

Selektivní daně ze spotřeby, a to daň z tabákových výrobků, alkoholu a alkoholických výrobků (líh, víno a pivo) a energetických daní (viz členění kapitoly 2.4.4) se na úrovni Evropské unie vyznačovaly také určitým harmonizačním procesem. Zavedení těchto daní je odůvodňováno snahou o omezení škodlivé spotřeby a také stabilním daňovým výnosem.

Akcízy neboli selektivní spotřební daně mají oproti dani z přidané hodnoty dlouhou tradici a od vzniku Evropských společenství je jim věnována také velká pozornost. Tyto daně se vyznačují nízkou elasticitou spotřeby a často vysokými sazbami daně, a proto jsou považovány za významný zdroj příjmů do veřejných rozpočtů.

Důležitost těchto daní však nespočívá pouze ve vysokých výnosech, ale mají také pomoci odradit od spotřeby výrobků a služeb, které poškozují zdraví (tabákové výrobky, alkohol a alkoholické výrobky) a životní prostředí (minerální oleje, pevná paliva, elektřina, zemní plyn). Proto jsou tyto daně považovány za vysoce ekologicky stimulující prvek ve vztahu k životnímu prostředí.

Komodity jako tabákové výrobky, alkohol a alkoholické výrobky a minerální oleje byly harmonizovány již v 70. letech 20. století, a to především v oblasti předmětu daně, základů daně a sazeb daně. Důležitým cílem harmonizace bylo znemožnit zvýhodňování domácích výrobků nižšími nebo žádnými sazbami daně před daňovou diskriminací zboží z jiných členských států.

Mezi první dokumenty harmonizující tyto komodity patřila Směrnice č. 72/464/EEC, která se týkala zdanění cigaret a umožnila kombinace jednotkové daně a lineární daně ad valorem. V sedmdesátých letech byla také přijata Směrnice č. 79/32/EEC členící výrobky z tabáku do jednotlivých skupin.

Zásadní směrnici v oblasti zdanění těchto komodit přinesl až rok 1992, a to Směrnici č. 92/12/EEC, která stanovila okruh předmětu na tabákové výrobky, alkohol, alkoholické nápoje a minerální oleje. Tato směrnice sjednotila vznik daňové povinnosti a umožnila zdanění podle principu země určení.

Zdanění alkoholu a alkoholických výrobků se týká Směrnice č. 92/83/EC, která platí v téměř nezměněné podobě dodnes. Tato směrnice upravuje způsob stanovení daňového základu podle typu alkoholického nápoje a také stanovuje minimální výši sazeb pro různé druhy alkoholických nápojů.

Zdanění minerálních olejů bylo původně upraveno Směrnicí č. 92/81/EEC. Oproti zdanění tabákových výrobků a alkoholu se energií a energetickými produkty týká určitá výjimka, kdy je zdaňována i oblast vstupů. U ostatních komodit totiž dochází pouze ke zdanění použití produktů pro konečnou spotřebu. Směrnice č. 92/82/EEC následně upravila sazby daně u produktů z minerálních olejů.

Změna ve zdanění energetických produktů přichází se Směrnicí č. 2003/96/EC, přijata 27. října 2003 v Lucemburku, která představuje základní dokument na úrovni Evropské unie v oblasti energetických daní. Jejím přijetím dochází ke změně směrnic 92/81/ECC a 92/82/ECC, kdy se začíná zdaňovat také uhlí, zemní plyn a elektrická energie.

Cílem této směrnice je ochránit fungování vnitřního trhu prostřednictvím minimálních sazeb, které napomohou snížení rozdílů zdanění energie mezi členskými státy.¹⁴ Tato směrnice je také prostředkem k plnění cílů Kyótského potokolu o změně klimatu.

¹⁴ LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. 1. vyd. Praha: Aspi, 2007, s. 83.

Minimální úroveň zdanění je stanovena podle energetického obsahu výrobku (kromě pohonných hmot) a podle účelu jejich využití. Do předmětu daně není zahrnuto teplo na výstupu, jelikož je předmětem obchodních transakcí v rámci společenství pouze v omezeném rozsahu. V tabulce (viz Tab. 3.1) jsou uvedeny minimální sazby daní pro pohonné hmoty tak, jak je definuje Směrnice č. 2003/96/ES.

Tab. 3.1: Minimální sazby daní platné pro pohonné hmoty

Druh pohonných hmot	1.1.2004	1.1.2010	Zemědělství, lesnictví, zahradnictví, rybolov, stavebnictví, veřejná doprava
Olovnatý benzin	421 EUR/1000 litrů	421 EUR/1000 litrů	-
Bezolovnatý benzin	359 EUR/1000 litrů	359 EUR/1000 litrů	-
Motorová nafta	302 EUR/1000 litrů	330 EUR/1000 litrů	21 EUR/1000 litrů
Petrolej	302 EUR/1000 litrů	330 EUR/1000 litrů	21 EUR/1000 litrů
Zkapalněný plyn (LPG)	125 EUR/1000 kg	125 EUR/1000 kg	41 EUR/1000 kg
Zemní plyn	206 EUR/gigajoule	2,6 EUR/gigajoule	0,3 EUR/gigajoule

Zdroj: Směrnice č. 2003/96/ES.

Směrnice také rozlišuje minimální sazby podle toho, zda se jedná o palivo a energii pro obchodní či neobchodní účely (viz Tab. 3.2).

Tab. 3.2: Minimální sazby daní platné pro paliva a elektřinu v členění na obchodní a neobchodní účely od roku 2003

Druh paliv a elektrická energie	Obchodní účely	Neobchodní účely
Motorová nafta	21 EUR/1000 litrů	21 EUR/1000 litrů
Těžký topný olej	15 EUR/1000 kg	15 EUR/1000 kg
Petrolej	0 EUR/1000 litrů	0 EUR/1000 litrů
Zkapalněný plyn (LPG)	0 EUR/1000 litrů	0 EUR/1000 litrů
Zemní plyn	0,15 EUR/gigajoule	0,3 EUR/gigajoule
Uhlí, koks	0,15 EUR/gigajoule	0,3 EUR/gigajoule
Elektrická energie	0,5 EUR/MWh	1 EUR/MWh

Zdroj: Směrnice č. 2003/96/ES.

Směrnice č. 2003/96/ES zohledňuje různé formy zdanění energetický produktů a také umožňuje členským státům, aby dosáhly minimální úrovně zdanění kombinací celkových odvodů ze všech nepřímých daní s výjimkou DPH.

Zdanění se týká pouze energetických produktů a elektřiny používající se jako palivo nebo pohonná hmota a ze zdanění je vyloučeno jejich dvojí použití. Směrnice také definuje, které energetické produkty jsou osvobozeny. Těmito jsou produkty pro námořní a leteckou dopravu, elektřina z vodních elektráren a biomasy nebo je získávána ze sluneční, větrné, přílivové a

geotermální energie. Osvobození se také týká elektřiny a energetických produktů pro kombinovanou výrobu tepla a elektřiny, pro přepravu metrem, tramvají, trolejbusem, železnicí a také zemní a zkapalněný plyn, jestliže jsou používány jako pohonné hmoty a další.

Směrnice č. 2003/96/ES není ale jediná směrnice, která upravuje zdanění energetických produktů, souvisí s ní také Směrnice č. 2004/74/EC a Směrnice č. 2004/75/EC. Tyto dvě směrnice udělují výjimky státům, které přistoupily do Evropské unie v roce 2004 a důvodem bylo zmírnění příliš vysokého daňového zatížení v těchto zemích pro malé a střední podniky v důsledku zavedení minimálních sazeb daně.

České republiky se týkala výjimka pro tuhá paliva, elektřinu a zemní plyn do konce roku 2007, kdy od 1. ledna 2008 musejí tyto produkty již také podléhat zdanění prostřednictvím energetických daní. Významnou výjimku z nově přistoupených členských států získalo Slovinsko, kterému je umožněno využívat až do roku 2014 nižší sazbu daně zemního plynu.

3.2 Vývoj nepřímých ekologických daní v České republice

Významný vývoj daní ze spotřeby začal v České republice rokem 1993, kdy se začala uplatňovat „západoevropsky“ orientovaná daňová politika. S ohledem na podstatu, rozsáhlost a význam změn je oprávněné hovořit o daňové reformě, kdy do daňového systému bylo začleněno šest nových daní ze spotřeby. Mezi tyto nové daně patří pět tradičních selektivních daní ze spotřeby a jedna univerzální daň. Tyto daně v průběhu času prošly různými změnami, doplňky a technickými úpravami umožňujícími jejich bezchybné fungování. Počínaje rokem 2008 se v České republice začínají vybírat také daně z tuhých paliv, elektřiny a zemního plynu, které patří do energetických daní.

3.2.1 Vývoj daně z přidané hodnoty

Rok 1993 představoval pro zdanění spotřeby významný a přelomový okamžik, jelikož byl přijat systém daně z přidané hodnoty. Druhý přelomový okamžik pro zdanění spotřeby v České republice je možné spatřovat 1. květen 2004, kdy ČR vstoupila do Evropské unie.

V tento den nabyl účinnosti zcela nový „proevropský“ zákon o DPH, a to zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který je kompatibilní se směrnicemi ES, a tím i se zákony o DPH ostatních členských států. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty nahradil původní zákon o DPH, zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Téměř všechny novely původního zákona o DPH se týkaly základních komponentů daně, tj. předmět daně, základ daně, okruh plátců, sazby daně a osvobození od daně.

Vývoje sazeb DPH byl oproti změnám sazeb daně u spotřebních daní minimální. Základní sazba daně byla snížena dvakrát. Původní sazba daně byla 23 %, v roce 1995 se snížila o jeden procentní bod na 22 %, od května 2004 potom o další tři procentní body na konečných 19 %. Snížená sazba daně přetrvávala po celé sledované období na hodnotě 5 % a od roku 2004 je její hodnota 9 %. Obě sazby daně tak splňují limity vymezených směrnicemi ES.

Významnější dopad na spotřebitele však měly přesuny zboží a služeb mezi oběma sazbami. Například u elektřiny, plynu, uhlí aj. byl zaznamenán přechod do základní sazby daně roce 1998, v čemž je možné spatřovat ekologický aspekt této daně. Tímto samozřejmě nebyl přesun mezi sazbami vyčerpán.

Hlavní principy tvorby základu daně byly opět dány původním zákonem o DPH. V průběhu sledovaných let tak docházelo pouze k dílčím úpravám, které reagovaly zpravidla na potřeby praxe. V rámci první novely nového zákona o DPH je vhodné zmínit určení pravidel ve specifických situacích, a to, např. přeúčtování dodání plynu a elektřiny přes hranice tuzemska. Přičemž zahrnutím daně z elektřiny, plynu a pevných paliv do základu DPH je patrný ekologický vliv této daně na cenu energetických produktů, a tedy na výši jejich spotřeby.

3.2.2 Vývoj selektivních daní ze spotřeby

Stejně jako na úrovni Evropské unie i v České republice probíhal určitý vývoj selektivních daní ze spotřeby, přičemž s tradičními spotřebními daněmi (do kterých se řadí i daň energetická, a to daň z minerálních olejů, viz členění kapitoly 2.4.4) má naše republika i historické zkušenosti. Zato s dalšími energetickými daněmi (daň ze zemního plynu, pevných paliv, elektřiny), přišla poprvé do styku až v roce 2008.

Od roku 1993 tvoří novodobý systém tradičních spotřebních daní v České republice pět skupin výrobků, které se až do dnešní doby nezměnily, došlo jen ke změnám názvů vstupem do Evropské unie.¹⁵ V průběhu sledovaných let ale v rámci každé skupiny ke změnám již došlo. Do skupiny byly některé produkty zařazeny, jako např. bionafta a těžké topné oleje,

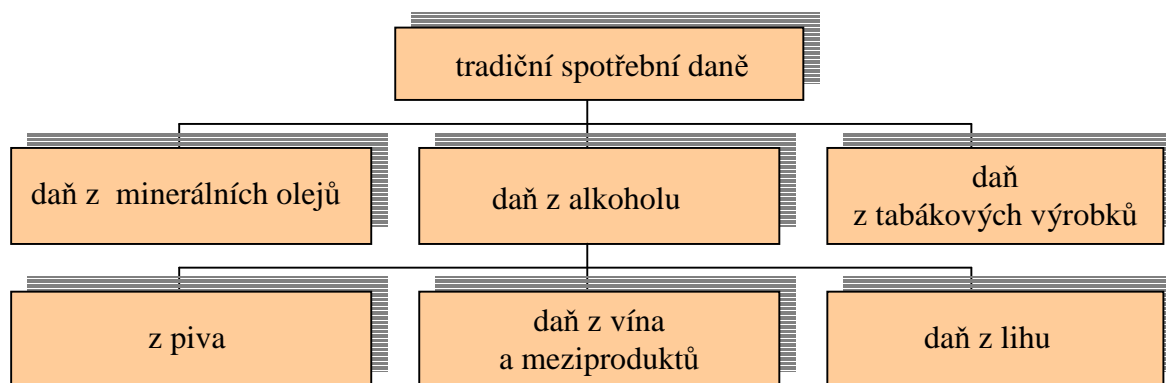
¹⁵ Skupina uhlovodíkových paliv a maziv se změnila na minerální oleje a skupina vína byla doplněna o meziprodukty.

některé se z předmětu vyřadily, a to např. šňupavé a žvýkácké tabáky. U některých produktů dokonce došlo k vyřazení a jejich zpětnému začlenění, např. révové víno.

Tradiční spotřební daně v České republice byly do roku 2003 upravovány zákonem č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních. Od roku 1993 byl tento zákon mnohokrát novelizován, čímž měl zpřesňovat okruh plátců, základ daně, výši sazeb daně a tituly pro osvobození. Jednotlivými novelami byl posilován princip právní perfektnosti a spravedlnosti zdanění (např. zavedení definice výroby), avšak mnohé z úprav řešily také mezery v zákoně o spotřebních daních, které státu způsobovaly značné ztráty na výnosech, a to zejména u daně z minerálních olejů.

V roce 2003 byl původní zákon o spotřebních daních nahrazen zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Strukturu těchto daní je uvedena v následujícím obrázku (viz Obr. 3.1).

Obr. 3.1: Tradiční spotřební daně v České republice



Zdroj: Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Vlastní úprava.

Předmět tradičních spotřebních daní se průběžně rozšiřoval, to je patrné zvláště u daně z minerálních olejů. Zákon o spotřebních daních z roku 1993 uváděl sedm „předmětů“ minerálních olejů a v rámci upřesnění této kategorie je v roce 2009 tento nárůst trojnásobný.

Sazby tradičních spotřebních daní rostly u všech skupin výrobků s odlišnou intenzitou, důvodem růstu sazeb je i vliv pravidel směrnic ES. Tento trend platí zejména u tabákových výrobků a minerálních olejů, a to především u hlavních komodit, jako jsou benzin a nafta. Na tyto daně byla zaměřena pozornost, aby byl zmenšen prostor pro daňové úniky a nárůstem sazby je zde také navýšen ekologický aspekt této daně. Naopak snížení sazeb je minimální a týká se např. bionafty.

Počínaje rokem 2008 se okruh selektivních daní ze spotřeby značně rozšiřuje. V souladu s podmínkami členství v Evropské unii vznikla České republice povinnost zavést k 1. lednu

2008 k dani z minerálních olejů další energetické daně, a to daň ze zemního plynu, pevných paliv a elektřiny dle Směrnice Rady 2003/96/ES (viz Obr. 3.2).

Obr. 3.2: Energetické daně v České republice



Zdroj: Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

První z nově zavedených energetických daní je *daň ze zemního plynu a dalších plynů*¹⁶, které byly do roku 2008 zdaňovány jako minerální oleje v zákoně o spotřebních daních. Předmětem daně jsou plyny určené pro pohon motorů, výrobu tepla a další užití, například pro stacionární motory nebo pro stroje používaných při stavbách. Za plátce daně je považována osoba, která dodává na území České republiky plyn konečnému spotřebiteli, přičemž dodavatel nabývá plyn za účelem dalšího prodeje bez daně. Povinnost daně přiznat a zaplatit vzniká dnem dodání konečnému spotřebiteli. Základem daně je množství plynu v MWh spalného tepla. Sazby daně jsou pevné na jednotku množství a diferencované podle účelu použití, tyto daně jsou uvedeny v tabulce (viz Tab. 3.3).

Tab. 3.3: Sazba daně ze zemního plynu a některých dalších plynů

Účel použití zemního plynu	Sazba daně
Zemní plyn určený pro pohon motorů	0,00 Kč/MWh
Ostatní plyny určené pro pohon motorů	264,80 Kč/MWh
Plyn pro výrobu tepla	30,60 Kč/MWh

Zdroj: Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

Sazba pro zemní plyn určený pro pohon motorů platí do roku 2011 a do roku 2020 se má zvýšit na 264,80 Kč/MWh.

Osvobození od daně se liší podle okruhu osob, které jej mohou uplatnit. V případě osob, které jsou držiteli povolení k nabytí plynu dochází k osvobození při použití pro výrobu elektřiny, ke kombinované výrobě elektřiny a tepla, k pohonu obchodních plavidel a pro metalurgické procesy. Pro všechny ostatní osoby se osvobozuje plyn od daně pro výrobu tepla v domácnostech nebo domovních kotelnách a také při použití k výrobě plynu.

¹⁶ Tyto plyny jsou uvedeny v § 4 zákona č. 267/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, např. svítiplyn.

Druhou z nově uplatňovaných energetických daní je *daň z pevných paliv*, kdy předmětem daně jsou pevná paliva jako černé uhlí, brikety, hnědé uhlí, koks, dehet, smola a rašelina. Jestliže jsou tato paliva určena, nabízena k prodeji nebo použita pro výrobu tepla, tak podléhají dani. Základem daně je množství paliv v GJ spalného tepla a sazba daně je 8,50 Kč/GJ, přičemž se jedná o původní vzorek. Jestliže základ daně nelze stanovit uvedeným způsobem, pak se předpokládá, že 1 tuna paliva představuje 33 GJ spalného tepla.

Osvobození od daně je umožněno osobám, které jsou držiteli povolení k nabytí bez daně. Od daně se osvobozují pevná paliva, které slouží k výrobě elektrické energie, k výrobě koksu a pevná paliva určená jako pohonná hmota pro plavby obchodních plavidel na daňovém území České republiky.

Poslední novou energetickou daní je *daň z elektřiny*, kdy předmětem daně je elektrická energie. Plátcem této daně je dodavatel mající povolení k nabytí energetických produktů bez daně a dodává elektřinu konečnému spotřebiteli, který není držitelem tohoto povolení. Základem daně je množství elektřiny v MWh a sazba daně činí 28,30 Kč/MWh.

Osvobození u této daně je možné rozdělit podle typu výroby elektřiny a podle účelu spotřeby elektřiny. V prvním případě je od daně osvobozena ekologicky šetrná elektřina vyrobená vodními, slunečními, větrnými elektrárnami a také její výroba z biomasy. A také energie využívána v dopravních prostředcích, kde je zároveň spotřebována. Osvobození od daně podle účelu spotřeby elektřiny se vztahuje na metalurgické procesy a při krytí ztrát v přenosové soustavě, atd.

Všechny tři daně mají shodný vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit, zdaňovací období, termíny splatnosti daně a podání daňového přiznání. Dnem dodání plynu, elektřiny nebo pevných paliv konečnému spotřebiteli vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit. Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc, termín podání daňového přiznání je shodný s termínem splatnosti daně a ten je 25. den po skončení každého zdaňovacího období. Správci daně u těchto energetických daní jsou celní úřady, což je rozdíl oproti dani z přidané hodnoty, kde na správu daní dohlíží až na výjimky finanční úřady.

3.3 Environmentální příjmy a výdaje v České republice

Systém ochrany životního prostředí České republiky využívá širokou škálu ekonomických nástrojů politiky životního prostředí, přičemž některé z nich, a to především daně a poplatky, přinášejí finanční prostředky do veřejných rozpočtů. Výdaje z veřejných

rozpočtů a dotace soukromým subjektům představují rovněž významný nástroj státní politiky v této oblasti.

Tyto prostředky, příjmy i výdaje, je možné v následujícím výkladu označit obecně termínem „*environmentální*“, jelikož se dotýkají oblasti životního prostředí. Příjmy do veřejných rozpočtů představují pro daňové subjekty určitý postih za chování neslučitelné s daným politickým rámcem v oblasti ochrany životního prostředí a výdaje jsou naopak poskytovány na ekologické projekty. Avšak ne všechny příjmy vybrané pod ekologickou záštitou jsou použity pouze na projekty související s ovlivňováním životního prostředí. Toto souvisí s neúčelovostí daně, kdy příjmy veřejného rozpočtu jsou vynakládány na různé veřejné výdaje.

3.3.1 Environmentální příjmy

Lze konstatovat, že Česká republika má ve svém systému daní a poplatků mnoho zabudovaných aspektů zaměřených nebo potenciálně působících na stav životního prostředí. Tyto daně a poplatky, které představují zdroj příjmů do veřejných rozpočtů, mají také významný motivační efekt, kterým se rozumí podpora pozitivního působí na chování znečišťovatele.

V rámci veřejných financí je možné do roku 2008 do daní a poplatků souvisejících s ochranou životního prostředí České republiky zahrnout tři tituly. Mezi tyto tituly patří environmentální poplatky a úhrady v užším smyslu a daně a poplatky v dopravě a daně v energetice.¹⁷ Toto členění podle autorky Jílkové ovšem zahrnuje také daň silniční, i když v podmínkách České republiky ji není možné považovat za daň, která by byla cíleně konstruována jako environmentální daň, zvláště když předmětem daně nejsou veškerá vozidla. Nicméně, z hlediska daňové teorie tuto funkci má, proto bude v dalším výkladu ponechána. Také environmentální poplatky, které nejsou součástí výkladu, budou pro účely této kapitoly a úplnost všech environmentálních příjmů zahrnuty.

Tyto environmentální příjmy plynoucí do veřejných rozpočtů je možné podložit skutečnými statistickými údaji, avšak i další daně působící v České republice mají ekologické aspekty, které ovšem není možné statisticky sledovat. Tímto se rozumí, že je známa výše

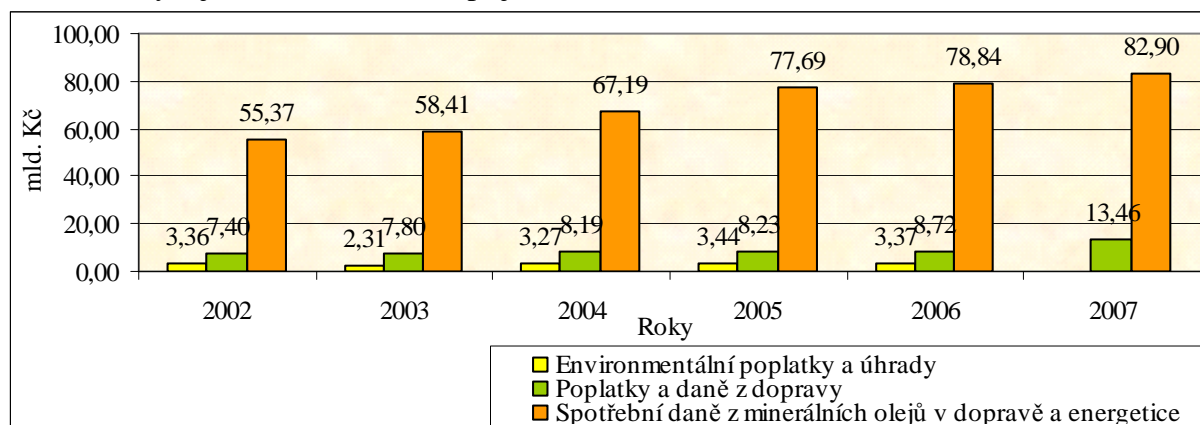
¹⁷ JÍLKOVÁ, J. *Daně, dotace a obchodovatelná povolení – nástroje ochrany životního prostředí a klimatu*. 1. vyd. Praha: IRES, 2003, s. 93.

odvodů například u daní z příjmů, ale není možné zjistit, kolik prostředků plyne z jejich ekologického aspektu.

Od roku 2008 se výše uvedené členění mění, kdy velký význam připadá i nově zavedeným energetickým daním. Upravené členění po zavedení těchto daní je znázorněno v Příloze 3. Ovšem z důvodu neexistence údajů za rok 2008 nejsou příjmy z těchto daní zahrnuty do výkladu.

Vývoj environmentálních příjmů v letech 2002 až 2007 v České republice je znázorněn v Grafu 3.2 (vstupní data viz Příloha 4). Příjmy z minerálních olejů zaujímají nejvýznamnější postavení a dochází k jejich neustálému nárůstu. Tento trend potvrzují také příjmy z poplatků a daní z dopravy. Zato příjmy z environmentálních poplatků a úhrad mají kolísavou tendenci a udržují se na obdobné úrovni, nevykazují tedy růst ani pokles. Rok 2007 se vyznačuje absencí statistických údajů, jelikož dosud nebyly příslušnými orgány zveřejněny.

Graf. 3.2: Vývoj environmentálních příjmů v letech 2002 – 2007 (v mld. Kč)



Zdroj: www.czso.cz, vlastní výpočty.

Podíl environmentálních příjmů vzhledem daňovým příjmům a HDP je znázorněn v tabulce (viz Tab. 3.4). Přestože se tyto příjmy vyznačují každoročním nárůstem, tak jejich podíl na daňových příjmech je značně nestabilní a nelze určit trend vývoje. Vzhledem k HDP je jejich podíl od roku 2005 klesající, tzn. HDP roste rychleji než environmentální příjmy.

Tab. 3.4: Podíl environmentálních příjmů k daňovým příjmům a HDP v letech 2002 – 2007

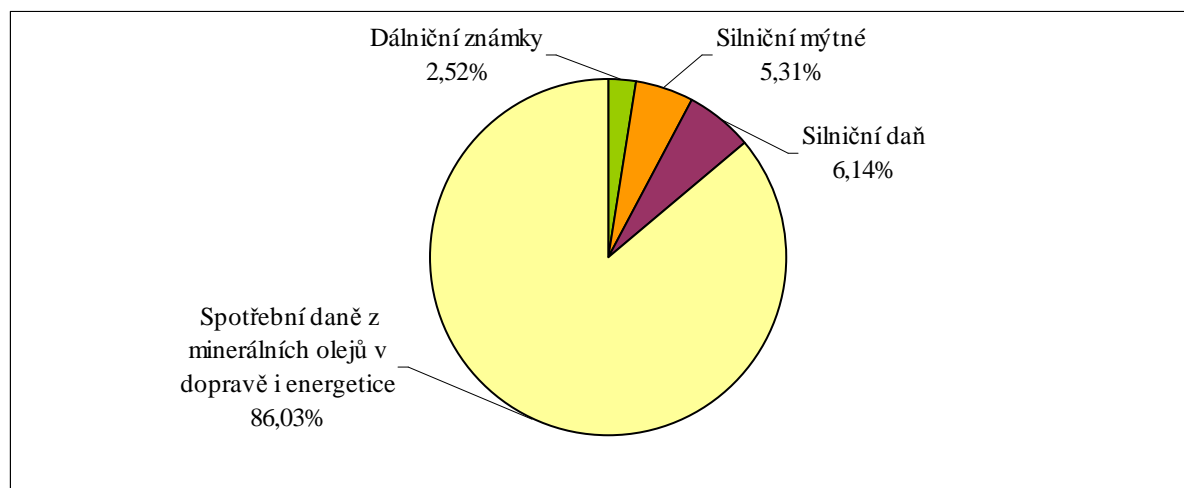
	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Environmentální příjmy (v mld. Kč)	66,13	68,53	78,65	89,36	90,93	96,36
Daňové příjmy (v mld. Kč)	782,0	833,1	894,7	963,1	1 060,0	1 098,8
HDP reálný (v mld. Kč)	2 352,6	2 464,5	2 577,2	2 814,4	2 983,6	3 216,2
Podíl EP na daňových příjmech (v %)	8,46	8,23	8,79	9,28	8,58	8,77
Podíl EP na HDP (v %)	2,81	2,78	3,05	3,18	3,05	3,00

Zdroj: www.czso.cz, vlastní výpočty.

Poplatky a daně, které plynou z dopravy a pohonných hmot patří mezi fiskálně nejvýznamnější příjmy veřejných rozpočtů vztahující se k životnímu prostředí. Daně v tomto sektoru pocházejí ze zdanění pohonných hmot, silničních známek, silničního mýtného (od roku 2007) a silniční daně (viz Graf. 3.3). Spotřební daň z minerálních olejů (platná do 31. 12. 2007) pochází z paliv využívaných pro stacionární zdroje v energetice, ale objemově rozhodně převládají daně z pohonných hmot pro dopravu. Od 1. 1. 2008 do předmětu daně z minerálních olejů již ovšem nepatří zemní plyn a některé další plyny, jelikož jejich zdanění je upraveno samostatným zákonem. Ale i přesto jsou v tomto výkladu začleněny do energetických daní.

V roce 2001 nastal zlom, kdy značná část z těchto příjmů přešla ze státního rozpočtu do Státního fondu dopravní infrastruktury (SFDI), a to veškeré příjmy ze silniční daně, dálničních známek, silničního mýtného a také 9,1 % z daně z minerálních olejů. Příjmy z těchto titulů v roce 2007 činí 96,36 mld. Kč, což je 8,77 % z celkových daňových příjmů.

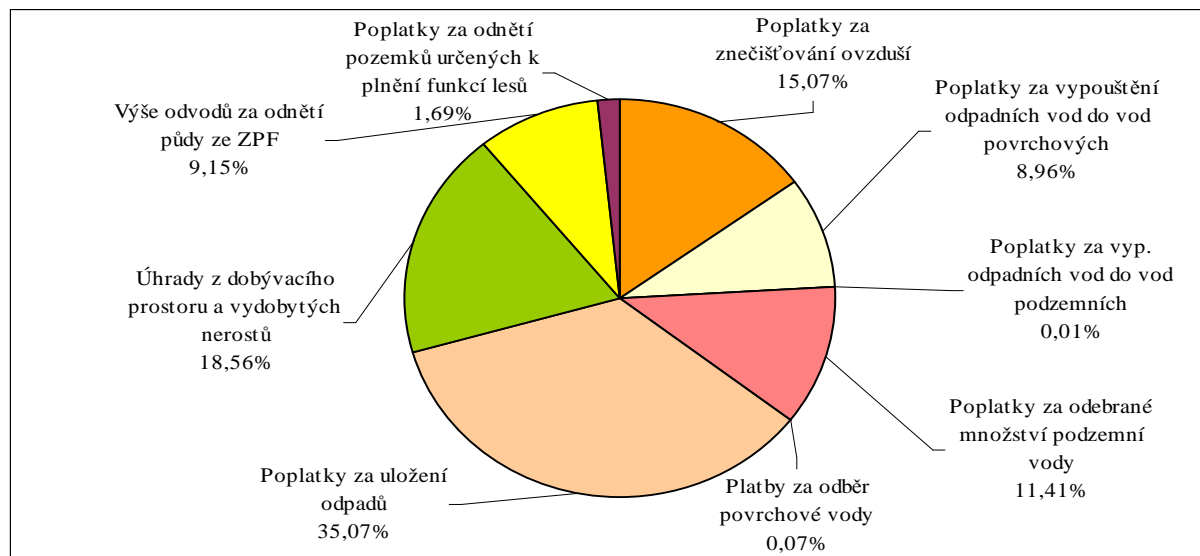
Graf. 3.3: Příjmy z daní a poplatků v dopravě a energetice v roce 2007



Zdroj: www.czso.cz, vlastní výpočty.

Zvláštní postavení vzhledem k životnímu prostředí má také spotřební daň z tabáku. Za životní prostředí jsou považovány všechny složky přírody jako hory, voda, lesy a vzduch. Z pohledu čistoty životního prostředí je kouření zanedbatelné, ale z „mikro“ pohledu má kouření podstatný dopad na kvalitu dýchatelného vzduchu a tedy i lidského zdraví obdobně jako výfukové plyny, které jsou „zdaněny“ prostřednictvím daně z minerálních olejů.

Graf 3.4: Příjmy z environmentálních poplatků a úhrad v roce 2006



Zdroj: www.czso.cz, vlastní výpočty.

Poplatkový systém České republiky plní také významnou ekologickou funkci. Graf 3.4 znázorňuje příjmy z environmentálních poplatků a úhrad v užším smyslu. Podíl těchto příjmů v roce 2006 na daňových příjmech představuje 0,32 %, tj. 3,37 mld. Kč.

3.3.2 Environmentální výdaje

Environmentální výdaje jsou orientovány na prevenci, snížení nebo eliminaci znečištění životního prostředí či jiných zátěží, spojených s procesem výroby a spotřeby. Těmito výdaji se rozumí výdaje na pořízení dlouhodobého hmotného majetku tj. hmotné investice (budovy a stavby, stroje a zařízení a ostatní investice) a neinvestiční náklady (mzdové náklady, platby nájemného, energie a ostatní materiál a platby za služby).

Investiční výdaje do životního prostředí realizované v České republice směřují na strategii kontroly a řízení (tzv. koncové technologie) a na strategii prevence. Koncovou technologií je zařízení, které slouží k nakládání se vzniklým odpadem a znečištěním (např. odlučovače, čistírny odpadních vod, skládky, spalovny, úpravny odpadu apod.) a nejsou nutnou částí výrobní technologie. Tyto technologie odstraňující problém, který již vznikl. Jsou tedy nápravným opatřením, kdy převádějí znečištění z jedné složky životního prostředí do druhé, v níž by znečištění bylo možno lépe zachytit (produkce tuhého odpadu ve formě kalu u čistírny odpadních vod) nebo je přenášejí do budoucnosti (skládky). Kdežto strategií prevence se rozumí taková strategie ochrany životního prostředí, která předchází vzniku znečištění u zdroje, a to především efektivnějším využíváním vstupů výroby.

Zdroje financí na pořízení investic jsou získávány z vlastních zdrojů, rozpočtových prostředků, grantů a dotací z veřejných rozpočtů a i ze zahraničí, z úvěrů, půjček, finančních výpomocí, prostředků z emise cenných papírů, bezúplatných převodů a také nepeněžních vkladů apod. Tyto investiční výdaje jsou potom financovány z „vládního“ (veřejného) sektoru, soukromé sféry (nefinanční podniky, finanční instituce), zahraničních zdrojů, soukromých neziskových organizací a domácností. Okruh zpravodajských jednotek, který má zpravodajskou povinnost je uveden v Příloze 5.

Nejvýznamnějším veřejným zdrojem financování akcí ve prospěch životního prostředí z hlediska objemu finančních prostředků je státní rozpočet. Výdaje z veřejných zdrojů jsou v podrobnějším členění znázorněny v Grafu 3.5 (vstupní data viz Příloha 6). Ze státního rozpočtu jsou poskytovány dotace, návratné finanční výpomoci (bezúročné půjčky) a garance na komerční úvěry. Struktura těchto výdajů odpovídá rozpočtové skladbě¹⁸ vydané Ministerstvem financí České republiky v roce 1997.

Druhým významným veřejným zdrojem environmentálních výdajů je Státní fond životního prostředí České republiky, který byl zřízen v roce 1991. Příjmy tohoto fondu jsou výnosy z poplatků za znečišťování životního prostředí a čerpání přírodních zdrojů a také část výnosů z pokut za znečišťování životního prostředí.

Třetí veřejný zdroj, který poskytoval největší objem prostředků byl Fond národního majetku, který byl vytvořen zákonem o privatizaci. Zaměřoval se mimo jiné i na financování sanačních prací souvisejících se starými zátěžemi v privatizovaných podnicích. Fond národního majetku byl však zákonem č.178/2005 Sb. zrušen a působnost Fondu přešla od 1. 1. 2006 na Ministerstvo financí České republiky.

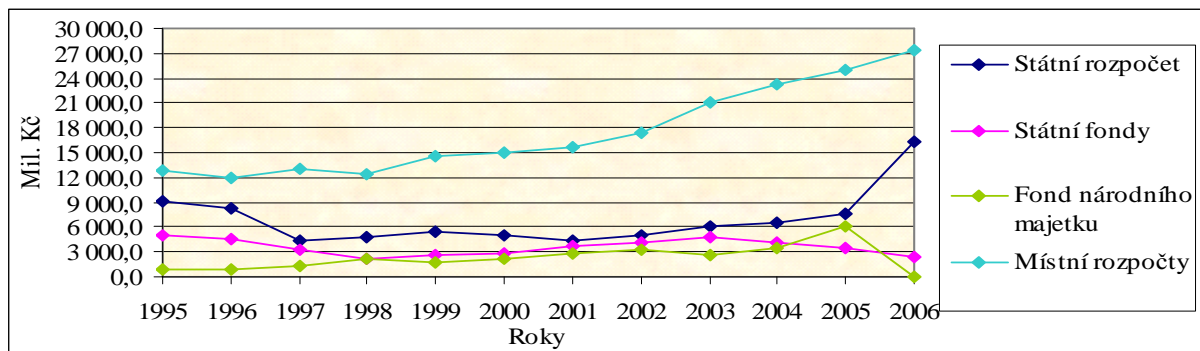
Vedle státního rozpočtu a státních fondů jsou dalším významným zdrojem veřejných výdajů k financování životního prostředí místní rozpočty. Výdaje na úrovni obcí nebo krajů jsou užívány na realizaci akcí lokálního významu, např. k odvádění a čištění odpadních vod, k ochraně ovzduší, nakládání s odpady, ochraně půdy a podzemní vody, ochraně přírody a krajiny a opatření týkající se vzhledu obcí a veřejné zeleně.

Jak vyplývá z Grafu 3.5, objem prostředků vynaložených z místních rozpočtů trvale a značně převyšuje objem prostředků poskytovaných státním rozpočtem a státními fondy.

¹⁸ Rozpočtová skladba znamená jednotné třídění příjmů a výdajů, které se uplatňuje v rozpočtech organizačních složek státu, při sledování plnění státního rozpočtu, atd. Tuto metodiku užívá i Český statistický úřad a statistické vykazování je shodné i ve státech Evropské unie.

V posledních letech je tento trend ještě výraznější. Podíl environmentálních výdajů ze státního rozpočtu od roku 2001 roste a výrazný skok nastal v roce 2006, zato podíl státních fondů od roku 2003 klesá. Fond národního majetku byl v roce 2006 zrušen a tak je hodnota vykazovaných výdajů v tomto roce nulová.

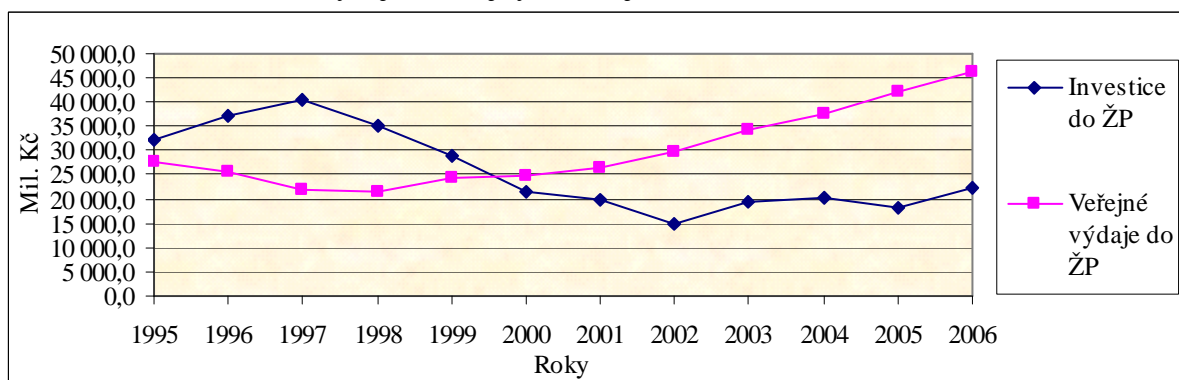
Graf 3.5: Environmentální výdaje z centrálních a místních zdrojů (v mil. Kč)



Zdroj: www.czso.cz.

V grafu (viz Graf 3.6), který je doplněn o veřejné výdaje (vstupní data viz Příloha 6) je možné pozorovat klesající hmotné investice do životního prostředí. Do roku 1997 investice rostly, avšak poté nastává výrazný pokles, který je způsoben pozměněnou metodikou měření, kdy se do investic již nezapočítávají výdaje na pitnou vodu. Zatímco tedy celkové hmotné investice prudce poklesly a poté kolísaly, tak od roku 1997 výdaje z veřejných zdrojů dlouhodobě rostly.

Graf 3.6: Investice a výdaje z veřejných zdrojů do ŽP (v mil. Kč)



Zdroj: www.czso.cz.

Jedním z rozhodujících ukazatelů pro celkové posouzení úrovně investic na ochranu životního prostředí je jejich vývoj ve vztahu k celkovému výkonu ekonomiky, tj. k HDP. Za sledované období podíl celkových hmotných investic do životního prostředí k hrubému domácímu produktu klesá (viz Tab. 3.5). Není to způsobené jenom tím, že HDP vzrostlo za toto období jednonásobně, ale příčinou je i to, že tyto investice se oproti roku 1995 snížily o třetinu. Do roku 1996 jsou do výdajů na ochranu ŽP zahrnuty výdaje na pitnou vodu,

do tohoto roku nikoli. Podíl výdajů z veřejných zdrojů k HDP má opačný trend, od roku 2001 rostou.

Tab. 3.5: Podíl hmotných investic do životního prostředí k HDP v letech 1995 až 2006

Zdroj výdajů	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Vývoj HDP v mld. Kč	1 466,5	1 683,3	1 811,1	1 996,5	2 080,8	2 189,2
Investice do ŽP v mld. Kč	32,3	37,0	40,5	35,2	29,0	21,4
Centrální výdaje do ŽP v mld. Kč	27,80	25,80	22,00	21,60	24,40	25,00
Podíl investic do ŽP k HDP v %	2,20	2,20	2,24	1,76	1,39	0,98
Podíl CV do ŽP k HDP v %	1,90	1,53	1,21	1,08	1,17	1,14
Zdroj výdajů	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Vývoj HDP v mld. Kč	2 352,2	2 464,4	2 577,1	2 814,8	2 983,9	3 215,6
Investice do ŽP v mld. Kč	19,9	14,9	19,4	20,2	18,2	22,5
Centrální výdaje do ŽP v mld. Kč	26,40	29,60	34,50	37,60	42,00	46,10
Podíl investic do ŽP k HDP v %	0,85	0,61	0,75	0,72	0,61	0,70
Podíl CV do ŽP k HDP v %	1,12	1,20	1,34	1,34	1,41	1,43

Zdroj: www.czso.cz, vlastní výpočty.

Důvodem, proč investice do životního prostředí soukromé sféry do roku 1999 převládaly nad výdaji z centrálních zdrojů je možné spatřovat v zavádění nových technologií do výroby ze strany podniků, které značně znečišťovaly životní prostředí. Prostředky byly investovány především do technologií na odsiřování elektráren a na účinnější čištění spalin. Snižování emisí oxidů síry a dusíku bylo vyvoláno přijetím zákona č. 309/91 Sb., o ochraně ovzduší před znečišťujícími látkami, resp. jeho novely zákonem č. 218/92 Sb. Zákon uložil dosáhnout emisní limity nejpozději do sedmi let, tj. do konce roku 1998.

4 Analýza vybraných ekologických aspektů daní a ekologických daní v podmínkách České republiky

Každá ekonomická aktivita je se životním prostředím ve vzájemné interakci, a to jak ve fázi výroby, spotřeby, tak i případné likvidaci produkovaných odpadů z těchto komodit. Tyto činnosti jsou spjaty s využíváním životního prostředí, např. formou čerpání přírodních zdrojů, energií či využívání prostředí jako úložiště odpadních látek, a proto by se mělo dbát na to, aby všechny tyto činnosti byly co nejvíce k němu šetrné (ekologické).

Daně jsou možným nástrojem, které lze za účelem ochrany životního prostředí využít. V daňové praxi je možné se setkat s plánovanými ekologickými daněmi nebo daněmi, které v sobě nesou určité neplánované ekologické aspekty.

Pro objasnění daní s neplánovanými ekologickými aspekty je vhodné nejprve připomenut důvody existence daní v soudobých daňových systémech. Ty vyplývají z nutnosti zajištění chodu veřejného sektoru, a to právě prostřednictvím daňových příjmů. Tento fiskální důvod byl pravděpodobně stěžejním důvodem při návrhu jednotlivých daní, a proto při samotné konstrukci daní nebylo cíleně uvažováno s jejich vlivem na stav životního prostředí. Až s vývojem času byly daně shledány vhodným nástrojem k pozitivnímu ovlivňování ekonomických aktivit působících na životní prostředí. Tyto daně pak lze chápat jako *daně s neplánovanými ekologickými aspekty*.

Ekologické aspekty daně na druhé straně potom znamenají, že v rámci jejich formování byl brán zřetel na určitý konstrukční prvek, který může mít pozitivní vliv na životní prostředí. Lze při tom postupovat dvěma způsoby – daňově zvýhodnit to, co je považováno za žádoucí (např. formou daňových úlev nebo osvobození od daně), nebo naopak daňově zatížit (znevýhodnit) to, co je z hlediska životního prostředí považováno za nežádoucí (např. formou zvýšených sazeb daně). Přičemž cílem daňového zvýhodnění i znevýhodnění je změna chování podniků a jednotlivců, tzn. zejména změna struktury výroby a spotřeby ve prospěch pro-ekologických výrobků a činností.

Lze předpokládat, že na rozdíl od daní s neplánovanými ekologickými aspekty bylo již při návrhu struktury *plánovaných ekologických daní* primárně zamýšleno ovlivňovat environmentálně škodlivou výrobu a spotřebu podniků či jednotlivců, a to za využití incidence daně na ceny vyráběných resp. spotřebovaných statků.

V rámci této analýzy bude zjišťováno na co nebo koho jednotlivé neplánované ekologické aspekty daní a ekologické daně České republiky působí, zda na *spotřebu* (zejména prostřednictvím ceny na kupujícího) nebo *výrobu*. Na základě tohoto rozboru bude dále možné zařadit jednotlivé daně daňového systému České republiky do jedné ze dvou uvedených skupin. Dále bude možné určit, zda tyto dvě skupiny daní mají svá opodstatnění, tedy zda skutečně přinášejí zásadní pozitivní efekt ve směru ovlivňování chování na životní prostředí nebo jsou pouze za „ekologické“ vydávány, ale ve skutečnosti nemotivují k zásadní pro-ekologické změně chování ekonomických subjektů.

Kromě motivace či postihu ekonomických subjektů se daně s neplánovanými ekologickými aspekty a plánované ekologické daně vyznačují dalším významným a nepostradatelným efektem ve vztahu k životnímu prostředí, a to že znamenají příjmy do veřejných rozpočtů, ze kterých mohou být následně financovány (nejen) ekologické akce. Příkladně v roce 2007 bylo na tyto akce v České republice použito 8,77 % příjmů z celkových daňových příjmů (viz kapitola 3.3.1). Jelikož však není možné určit, které daně a jakým procentem se na tomto financování ekologických akcí podílely, nebudou v rámci této analýzy brány v úvahu.

4.1 Analýza přímých daní s určením vlivu na životní prostředí

Z kapitoly 2.4.4 (viz Obr. 2.2) vyplývá, že přímé daně daňového systému České republiky, kromě daně silniční, je možné považovat za daně s neplánovanými ekologickými aspekty, jelikož jsou schopny nést určité prvky, které mohou mít na jednotlivce a podniky pro-ekologický vliv. Ovšem toto zařazení vychází pouze z teoretických úvah naformulovaných v první kapitole práce, přičemž dílčím cílem práce je zjistit, zda dosažené závěry budou shodné s teoretickými východisky.

4.1.1 Daň z příjmů fyzických osob

Daň z příjmů fyzických osob je uplatňována dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, dále jen zákona. Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou příjmy ze závislé činnosti, podnikání, kapitálového majetku, pronájmů a z ostatních příjmů.

Prosazování ekologických cílů prostřednictvím daně z příjmů fyzických osob je uskutečňováno na základě odlišných ustanovení viz Tab. 4.1. Jelikož se všechny tři případy týkají pozitivního ovlivňování subjektů žádoucím směrem, tak vyvstává otázka, zda je tato motivace ve formě snížení výše daně skutečně tak razantní, že má na subjekty podstatný vliv.

Tedy aby došlo příkladně ke zvýšení podílu výroby energie z obnovitelných zdrojů, poskytování darů na ekologické účely, aj.

Tab. 4.1: Ekologické aspekty daně z příjmů fyzických osob

Ekologické aspekty daně	
§ 4 zákona	osvobození příjmů z provozu malých vodních elektráren, větrných elektráren, tepelných čerpadel, solárních zařízení, zařízení na výrobu a energetické využití bioplynu a dřevoplynu, atd., a to v kalendářním roce v němž byly poprvé uvedeny do provozu, a v bezprostředně následujících pěti letech
§ 6 zákona	zvýhodnění poskytovaná zaměstnavatelem provozujícím veřejnou dopravu osob svým zaměstnancům a jejich rodinným příslušníkům ve formě bezplatných nebo zlevněných jízdenek
§ 15 zákona	odečtení hodnoty daru ze ZD na ekologické činnosti, jestliže hodnota přesahuje 2 % ze ZD nebo činní alespoň 1 000 Kč, max. však 10 % ze ZD

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Příklad

Pro posouzení ekologických aspektů daně z příjmů fyzických osob budou brány v úvahu čtyři situace, a to:

- osoba samostatně výdělečně činná (OSVČ) nevyužívá žádné úlevy plynoucí z ekologické činnosti,
- OSVČ při svém podnikání dosahuje mimo jiné také příjmy z provozu zařízení z obnovitelných zdrojů, a to 100 tis. Kč,
- OSVČ poskytla dar na ekologické účely v hodnotě 100 tis. Kč,

přičemž se předpokládá, že celkové příjmy z podnikání jsou 5 mil. Kč a výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů z podnikání ve výši 3 mil. Kč.

Tab. 4.2: Zdanění OSVČ A, B s rozdílnou ekologickou podporou (v Kč)

	Součet DZD	Upravený ZD	Sazba daně	Daň před slevou	Daň po slevách
OSVČ A bez úlev	2 000 000	2 000 000	15 %	300 000	300 000
OSVČ B s úlevami:					
osvobození příjmů (§ 4)	1 900 000	1 900 000	15 %	285 000	285 000
dary (§ 15)	2 000 000	1 900 000	15 %	285 000	285 000

Zdroj: Vlastní výpočty.

Z Tab. 4.2 vyplývá, že s využitím rozdílných druhů úlev (osvobození od daně, nezdanitelná část základu daně) vyplývajících z ekologické činnosti, je možné uspořít v obou případech na dani shodnou částku, a to 15 tis. Kč oproti OSVČ, která nečerpala žádné úlevy.

I když je výsledná daňová povinnost shodná, tak jsou úlevy využívány rozdílně. Zatímco osvobozené příjmy se odčítají od celkových příjmů, a tudíž se v základu daně již nevyskytují, tak o hodnotu darů se snižuje až vzniklý základ daně (tzv. nezdanitelná část základu daně) a je tak získán upravený základ daně.

V souvislosti s těmito úlevami je ovšem vhodné také zmínit skutečnost, že výdaje, které souvisí s výrobou šetrné energie jsou daňově neuznatelné, tedy nemohou dále snižovat základ daně. Rovněž dary jsou daňově neuznatelné a není možné je zahrnout tedy do výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmu.

Ekologický aspekt ve formě osvobození příjmů z obnovitelných zdrojů energie v rámci § 4 zákona působí na výrobce této energie, který současně tuto energii prodává. Z Tab. 4.2 je zřejmé, že na dani bylo tímto osvobozením uspořeno 15 tis. Kč. Ovšem pro zjednodušení nebyl brán zřetel na výdaje, které souvisí přímo s výrobou a prodejem této energie. Jelikož jsou tyto výdaje daňově neuznatelné, tak v konečném důsledku by ke snížení daňové povinnosti ani nemuselo dojít. Z tohoto důvodu je pro poplatníky produkovající ekologicky šetrnou energii využití úlevy ve formě osvobození nevýznamné. Aby však byla ekologicky šetrná výroba elektrické energie povzbuzována, je v zákoně uvedeno paradoxně ustanovení, které umožňuje poplatníkovi se rozhodnout, zda se tohoto osvobození vzdá (viz § 4 odst. 3 zákona) a současně výdaje spojené s produkcí této energie budou daňově uznatelnými.

Další možností je, že fyzická osoba si elektrickou energii vyrábí pouze pro svou domácnost, tj. svou vlastní potřebu. Tím, že ji neprodává nedosahuje žádné příjmy, které tedy nejsou předmětem daně a ani výdaje na její výrobu nejsou daňově uznatelnými. Tato logická úvaha vede k závěru, že osvobození příjmů se na tuto fyzickou osobu vůbec nevztahuje.

Může nastat ale také situace, že vyrobená elektrická energie osobou samostatně výdělečně činnou, rovněž nebude prodána, ale bude využita na výrobu vlastních výrobků. Samotná výroba elektrické energie tak opět nebude podléhat zdanění, ale příjmy z prodaných výrobků již zdaněny budou. V tomto případě se však na poplatníka nevztahuje žádná podpora za ekologicky šetrnou výrobu výrobků, vyjma toho že výdaje související s provozem daného zařízení budou daňově uznatelné, a podnikatel tak není výrazným způsobem motivován pro produkci elektrické energie z obnovitelných zdrojů, ze kterých by následně vyráběl tyto výrobky. Podnikatel i fyzická osoba však nejprve musí uvážit, zda je pro ně cenově výhodnější nakupovat energii od jiného producenta nebo si ji budou produkovat sami, tzn. měli by porovnat cenu nakupované energie a cenu vlastní energie.

Dalším ekologickým aspektem daně z příjmů fyzických osob je poskytnutí daru na ekologické účely. Stimulem k jejich poskytnutí je skutečnost, že poplatníci si mohou následně hodnotu daru odečíst od základu daně. Tímto má být podpořena iniciativa poplatníků ve financování ekologických aktivit. Tyto prostředky pak obdarovaná fyzická nebo právnická osoba musí použít výhradně na ekologické činnosti, tudíž poskytnutí daru může mít skutečně vliv na zachování či zlepšení stavu životního prostředí, samozřejmě s ohledem na jeho výši. Zároveň, aby bylo zamezeno navýšení administrativní nákladů výběru daně při uplatňování zanedbatelného snížení základu daně a tedy i daňové úspory, je stanovena minimální mez pro poskytování darů, a to 2 % ze ZD nebo alespoň 1 000 Kč.

Poslední možností v rámci environmentální činnosti u daně z příjmu fyzických osob je zvýhodnění poskytovaná zaměstnavatelem provozujícím veřejnou dopravu osob svým zaměstnancům.

Příklad

Zaměstnanec využívá do zaměstnání i zpět bezplatné jízdenky provozovatele autobusové dopravy během pracovních dní po celý rok.

Tab. 4.3: Úleva pro zaměstnance ve formě bezplatných jízdenek

	Počet dní	Cena jízdného	Výše úlevy
Zaměstnanec	240 dní	10 Kč	4 800 Kč/rok

Zdroj: Vlastní výpočty.

Zvýhodnění ve formě bezplatných a zlevněných jízdenek se dotýká mezd zaměstnanců, jelikož jsou tyto příjmy osvobozeny od daně ze závislé činnosti. Bezplatné jízdenky jsou bezesporu pro zaměstnance výhodné, jelikož mohou ušetřit na provozu vlastního vozidla značné finanční prostředky (viz Tab. 4.3). Využitím hromadné dopravy zároveň nezatěžují životní prostředí výfukovými zplodinami v takovém rozsahu, jako kdyby každý využíval svůj osobní automobil. Nelze sice odhadnout, zda všichni zaměstnanci provozovatelů veřejné dopravy a jejich rodinní příslušníci v České republice využívají hromadnou přepravu, pokud by tomu však bylo, efekt na životní prostředí by byl skutečně pozitivní. Zrušení tohoto zvýhodnění by naopak znamenal pravděpodobný nárůst individuální dopravy a tím i znečišťování životního prostředí emisemi CO₂ aj.

Daň z příjmů z fyzických osob je skutečně možné považovat za daň, do které byly ekologické prvky postupně implementovány, přičemž z hlediska environmentálního však nelze všechny výše uvedené aspekty považovat za významné. Využívání bezplatných

jízdenek (§ 6 zákona) a poskytování darů na ekologické účely (§ 15 zákona) může mít na životní prostředí pozitivní vliv, a tak poplatníci mohou být podněcováni ke změně chování. Avšak osvobození příjmů z provozu zařízení z obnovitelných zdrojů (§ 4 zákona) není pro poplatníka nijak výrazně motivující a nemusí být stimulem k výrobě této šetrné energie.

4.1.2 Daň z příjmů právnických osob

Daň z příjmů právnických osob je upravena na základě stejného zákona jako daň z příjmů fyzických osob, a to dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, dále jen zákona. Předmětem daně z příjmů právnických osob jsou výnosy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li dále stanoveno jinak

Právnické osoby mohou využít při optimalizaci své daňové povinnosti rovněž tři ekologické aspekty, která zákon umožňuje (viz Tab. 4.4). Ovšem toto není jejich konečný výčet. Jak právnických, tak fyzických osob se pak také týkají společná ustanovení, ve kterých je rovněž možné určité ekologické aspekty nalézt.

Tab. 4.4: Ekologické aspekty daně z příjmů právnických osob

Ekologické aspekty daně	
§ 19 zákona	osvobození příjmů z provozu malých vodních elektráren, větrných elektráren, tepelných čerpadel, solárních zařízení, zařízení na výrobu a energetické využití bioplynu a dřevoplynu, atd.
	osvobození příjmů z příspěvků výrobců provozovatelům kolektivního systému zajišťujícího zpětný odběr, zpracování, využití a odstranění elektrozařízení, atd.
§ 20 zákona	odečtení hodnoty darů ze ZD na ekologické činnosti, jestliže hodnota přesahuje 2 000 Kč ze ZD max. však 5 % ze ZD

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Příklad

Ekologické aspekty daně z příjmů právnických osob budou posuzovány na těchto situacích, a to:

- právnická osoba při svém podnikání nevyužívá žádné úlevy z ekologické činnosti,
- právnická osoba při svém podnikání dosahuje mimo jiné také výnosy z provozu zařízení z obnovitelných zdrojů, a to 20 mil. Kč,
- právnická osoba poskytla dar na ekologické účely v hodnotě 20 mil. Kč,

přičemž se předpokládá, že celkové výnosy jsou ve výši 900 mil. Kč a náklady na jejich dosažení, zajištění a udržení činí 500 mil Kč.

Tab. 4.5: Zdanění právnických osob A, B s rozdílnou ekologickou podporou (v tis. Kč)

	HV před zdaněním	Základ daně	Upravený ZD	Sazba daně	Daň
<i>Právnická osoba A bez úlev</i>	400 000	400 000	400 000	20 %	80 000
<i>Právnická osoba B s úlevami:</i>					
osvobození příjmů (§ 19)	400 000	380 000	380 000	20 %	76 000
dary (§ 20)	400 000	400 000	380 000	20 %	76 000

Zdroj: Vlastní výpočty.

Z Tab. 4.5 je patrné, že právnická osoba může na základě využití osvobození příjmů a poskytnutím darů v rámci ekologické činnosti výrazně uspořit na dani. V tomto případě shodnou částkou 4 mil. Kč oproti právnické osobě, která žádné úlevy nevyužívá.

Rovněž u daně z příjmů právnických osob platí stejná pravidla při výpočtu daně jako u fyzické osoby, a to, že osvobozené příjmy se v základu daně nevyskytují a dary jako nezdanitelná část základu daně snižují až vzniklý základ daně. Náklady související s oběma úlevami jsou rovněž daňově neuznatelné a není možné je tedy do nákladů na dosažení, zajištění a udržení výnosů zahrnout.

Jelikož výrobci (právnické osoby) šetrné energie většinou dosahují vyšších zisků oproti fyzickým osobám, mají proto i velké možnosti měnit strukturu své výroby a investovat do ekologičtějších zařízení na výrobu elektrické energie z obnovitelných zdrojů. Při shodném výsledku hospodaření v následujících pěti letech (tj. 4 mil. Kč za kalendářní rok) by úspora na dani mohla dosahovat za celkem šest let 24 mil. Kč, což rozhodně není zanedbatelná částka a přínos pro životní prostředí může být tedy skutečně výrazný. Ovšem opět není možné opomenout, že výdaje při výrobě této elektrické energie jsou daňově neuznatelné. Nastává tak stejná situace jako v případě zdanění fyzických osob (viz kapitola 4.1.1), kdy se poplatníkovi využití osvobození od daně nemusí vyplatit. Motivační pro-ekologický efekt na výrobce je v tomto případě opět diskutabilní.

Snížením základu daně o dary na ekologické činnosti se stát rovněž snaží právnické osoby motivovat na financování ekologické oblasti. Vliv na životní prostředí by mohl být pozitivní a rovněž motivace ve formě snížení daňové povinnosti na poplatníka je význačná. Ovšem v dnešní době jsou na podniky kladeny značné ekologické požadavky, které jsou rovněž velice nákladné. Proto je opodstatněné se domnívat, že výrobní podniky by prostředky spíše místo daru použily pro své vlastní environmentální vylepšení. Zároveň by tato investice

mohla být uplatněna formou daňově uznatelných nákladů (zejména odpisů), čímž by došlo ke snížení základu daně a následně i daňové povinnosti.

Osvobození příjmů z příspěvků výrobců provozovatelům kolektivního systému zajišťujícího likvidaci elektrozařízení je posledním ekologickým aspektem daně z příjmů právnických osob. Novelizací zákona č. 185/2001 Sb., o odpadech je od 1. září 2005 zaveden tzv. recyklační poplatek na všechny elektro výrobky, který je zahrnut v kupní ceně nového zboží u koncových prodejců. Všem výrobcům a dovozcům elektrospotřebičů tak vzniká povinnost finančně přispívat do kolektivního systému, ze kterého bude recyklace starších výrobků, tzv. historického odpadu, financována. Ovšem příspěvky pro každý kolektivní systém schvaluje Ministerstvo financí, čímž likvidátor elektroodpadu ztrácí možnost tyto platby ovlivňovat. Z tohoto důvodu není možné toto osvobození příjmů z citovaných příspěvků považovat za podnět k pro-ekologické změně.

V této souvislosti je důležitá také skutečnost, že provozovatelé kolektivních systémů zajišťující tyto činnosti mohou mít rovněž podobu neziskově orientovaných společností, které nemají povinnost zdaňovat svou hlavní činnost.

Daň z příjmů právnických osob je rovněž daní s neplánovanými ekologickými aspekty. Za výrazný pro-ekologický stimul však není možné považovat z výše uvedených důvodů žádný z analyzovaných aspektů.

4.1.3 Společné ustanovení daně z příjmů fyzických a právnických osob

V rámci ekologických aspektů není možné opomenout daňově uznatelné výdaje, které souvisejí s pořízením hmotného a nehmotného majetku, a to zejména odpisy (předpokládejme, že daňové odpisy jsou shodné s účetními odpisy). Odpisy je možné chápat jako finanční vyjádření postupného opotřebení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Přičemž odpisy je možné do daňově uznatelných nákladů, resp. výdajů zahrnout jak v případě právnických osob, tak fyzických osob.

Z pohledu finančního rozhodování má například zrychlené odpisování v praxi značný význam, jelikož umožňují výrobním podnikům získat rychleji proinvestované prostředky zpět, a tím i rychlejší obměnu strojů a zařízení s cílem dynamického zavádění nových ekologičtějších technologií a inovací. Ovšem v rámci ekologických aspektů je vhodné zaměřit pozornost na aspekty v Tab. 4.6 a určit jaký environmentálně pozitivní dopad na subjekty mohou mít.

Tab. 4.6: Ekologické aspekty daně z příjmů fyzických a právnických osob

Ekologické aspekty daně	
§ 31 zákona	roční odpisovou sazbu při zvýšení odpisu v prvním roce odepisování o 15 % může použít poplatník, který je prvním vlastníkem zařízení pro čištění a úpravu vod označeného ve Standardní klasifikaci produkce kódem 29.24.1 ¹⁹
	roční odpisovou sazbu při zvýšení odpisu v prvním roce odepisování o 10 % může použít poplatník, který je prvním vlastníkem hmotného majetku zatříděného podle tohoto zákona v odpisových skupinách 1 až 3 s výjimkou hmotného majetku uvedeného v odstavcích 2, 3 a 5

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Jestliže podnikatel koupí např. nový filtrační stroj, tak v prvním roce odepisování má díky zvýšené odpisové sazbě o 15 % možnost snížit daňově uznatelné náklady (výdaje). V případě, že si pořídí jiné zařízení bez ohledu na to jaké, podnikatel však musí být jeho prvním vlastníkem, tak se mu daňově uznatelné výdaje rovněž sníží po navýšení odpisu o 10 % v prvním roce. Na první pohled se tato skutečnost jeví jako pro-ekologická. Otázkou ovšem je, proč by měl výrobce investovat do velice nákladného filtračního zařízení, když by si mohl základ daně, a tím i daň snížit i v případě zcela odlišného majetku, ačkoli by nemuselo žádným způsobem přispívat k zlepšení stavu životního prostředí. Zároveň je potřeba přihlédnout ke skutečnosti, že podnikatel při svém rozhodování o nákupu ekologického zařízení, a tím i možnosti navýšení odpisů v prvním roce o 15 %, je velice omezen rozsahem ekologických zařízení pod kódem 29.24.1.

Taky je nutné zdůraznit, že v konečném důsledku se vždy sníží pomocí odpisů celá hodnota majetku, tzn. i kdyby bylo nakoupen místo nového majetku starší, tak by se odpisové sazby sice změnily, ale rovněž by byla odečtena celá částka tohoto majetku a postupně vložena do daňových nákladů. Tedy ani z tohoto pohledu není možné u institutu daňových odpisů pozorovat významný impuls na pro-ekologické aktivity podniku.

Opatření, které by však mohlo podniky motivovat ke zvýšení ekologicky šetrnějšího hmotného majetku, by bylo možné hledat například ve snížení počtu let odepisování majetku, oproti obdobnému majetku, který by zákonodárce nepovažoval za ekologické či dostatečně za ekologicky šetrné. V souvislosti s odpisy je vhodné také zdůraznit, že představují interní zdroj financování. Odpisy jsou totiž daňově uznatelným nákladem a jejich zahrnutí do nákladů tak snižují daňový základ, tím snižují celkovou daňovou povinnost. Tento efekt je

¹⁹ Výrobní a provozní filtrační zařízení a zařízení pro úpravu vod o kapacitě 2000 ekvivalentních obyvatel.

označován jako *daňový štít*. Zisk v podobě vlastních zdrojů je poté možné použít na investice firmy. Tato skutečnost by podniky mohla tedy podněcovat ke změně výrobního i „nákupního“ chování environmentálním směrem.

4.1.4 Daň z pozemků

Daň z pozemků je upravena zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, dále jen zákonem. Zákon ale tvoří dvě dílčí daně - daň ze staveb a daň z pozemků, přičemž pozornost bude oběma daním věnována zvlášť. Dani z pozemků podléhají pozemky vedené v katastru nemovitostí, přičemž pro výpočet daňové povinnosti je rozhodující, pod jakým druhem jsou tyto pozemky evidovány.

Tyto daně by měly vlastníky pozemků a rovněž staveb, stimulovat k jejich racionálnímu a intenzivnímu využívání, proto i zde byly určité ekologické aspekty zabudovány, které jsou v rámci obou nemovitostí značně propojené.

V rámci ekologických motivů daně z pozemků (viz Tab. 4.7) je potřeba zdůraznit, že se jedná především o pozemky, které jsou již samy o sobě chráněné zákonem nebo je určitým způsobem zajištěna nedotknutelnost jejich stavu. Proto je jejich osvobození od daně možné považovat za určitou „odměnu“ pro vlastníky těchto pozemků a plní tak „zdvojenou“ motivační funkci.

Tab. 4.7: Ekologické aspekty daně z pozemků

Ekologické aspekty daně	
§ 4 zákona	osvobození pozemků od daně tvořící jeden funkční celek se stavbami sloužícími výlučně k zlepšení stavu životního prostředí ²⁰
	osvobození pozemků od daně území zvláště chráněných podle předpisů o ochraně přírody a krajiny s výjimkou národních parků a chráněných krajinných oblastí
	osvobození pozemků od daně remízků, hájů a větrolamů a mezí na orné půdě, trvalých travních porostech, pozemky pásma hygienické ochrany vod I. stupně a pozemky ostatních ploch, které nelze žádným způsobem využívat
	osvobození pozemků od daně veřejně přístupných parků
	osvobození pozemků na dobu 5 let a lesní pozemky na dobu 25 let, počínaje rokem následujícím po roce, kdy byly po rekultivaci technickým opatřením nebo biologickým zúrodněním vráceny zemědělské nebo lesní výrobě
	osvobození pozemků určených pro veřejnou dopravu

Zdroj: Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí.

²⁰ Tyto stavby jsou uvedeny ve vyhlášce č. 12/1993 Sb., k provedení zákona o nemovitostech.

Specifické postavení má osvobození pozemků od daně určených pro veřejnou dopravu (dražní, silniční, letecká, vodní), které je ale značně diskutabilní. Z důvodu ochrany životního prostředí je každoroční výše osvobození sledována Českým statistickým úřadem. Ovšem nějaký ekologický vliv nelze v tomto aspektu přímo spatřovat, jelikož tyto pozemky a jejich okolí mohou být naopak vystavěnou infrastrukturou značně znehodnocovány. Navíc jsou ve vlastnictví převážně krajů či obcí a daň by tak platily „samy sobě“, tudíž osvobození těchto pozemků má spíše věcný důvod. Toto vyplývá i z Přílohy 7, kde osvobození pozemků určených pro veřejnou dopravu od daně dosahuje druhé nejvyšší hodnoty na celkovém osvobození od daně.

Otázkou ovšem je, zda daň z pozemků mohou subjekty určitým způsobem motivovat ke změně jejich chování. To znamená, zda by se majitel pozemku, na kterém je rozpadající se stavba, případně rozhodl pro jeho zalesnění, čímž by se zachoval jistě pro-ekologicky.

Jakákoli požadovaná změna ovšem musí být v souladu s územním plánem daného území, která se projednává se stavebním úřadem a na základě tohoto kroku je či není získáno patřičné povolení. Takže pokud se jedná například o pozemky, které jsou určené pro bytovou výstavbu, povolení k zalesnění nebude pravděpodobně vydáno. Toto je tedy prvotní problém, který musí být majitelem pozemku vyřešen. Zda ho k této změně v zalesněný pozemek motivuje i určitým způsobem daň z pozemků, je možné znázornit na následující situaci.

Příklad

Stavební pozemek o rozloze 5 000 m² se nachází v obci, která má podle posledního sčítání lidu 1 100 obyvatel. Základem daně je skutečná výměra pozemku v m², sazba daně stavebního pozemku činí 1 Kč a koeficient pro tuto obec je 1,4. Po vydání povolení na zalesnění pozemku by byl zjištěn základ daně jako skutečná výměra pozemku vynásobená 3,8 Kč, přičemž sazba daně činí 0,25 %.

Tab. 4.8: Daň ze stavebního pozemku a daň pozemku hospodářského lesa (v Kč/rok)

Druh daně podle typu pozemku	Kč/rok
Daň ze stavebního pozemku	7 000
Daň z pozemku hospodářského lesa	4 750

Zdroj: Vlastní výpočet.

Z propočtu daně vyplývá, že za rok by se dalo při změně pozemku ze stavebního na pozemek hospodářského lesa uspořit 2 250 Kč. Lze tedy vyjádřit hypotézu, že tato částka není natolik významná, aby vedla majitele k zalesnění jeho stavebního pozemku, případně

ke zřízení zcela osvobozeného od daně veřejně přístupného parku či k jinému využití, které je považováno za ekologické. Držba i pořízení jakéhokoliv druhu pozemku je i vzhledem ke stávajícím cenám vždy předem promyšlenou investicí, kdy daň z pozemků nebude rozhodujícím faktorem v rámci využití tohoto pozemku. Tudíž není možné v daních z pozemků shledávat nějaký ekologický stimul, který by vedl ke změně chování majitelů pozemků.

4.1.5 Daň ze staveb

Daň ze staveb se řídí stejným zákonem jako daň z pozemků, a to zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, dále jen zákonem. Dani ze staveb podléhají zjednodušeně veškeré zkolaudované nemovité stavby, dále stavby ještě nezkolaudované, ale již užívané, atd.

Daň ze staveb se rovněž vyznačuje ekologickými aspekty viz Tab. 4.9.

Tab. 4.9: Ekologické aspekty daně ze staveb

Ekologické aspekty daně	
§ 7 zákona	předmětem daně ze staveb nejsou stavby kanalizačních stok a kanalizačních objektů, včetně čistíren odpadních vod, jakož i stavby určené k předchozímu čištění vod před jejich vypouštěním do kanalizací a stavby sloužící veřejné dopravě
§ 9 zákona	osvobození staveb od daně sloužící výlučně k účelům zlepšení stavu životního prostředí
	osvobození staveb od daně na dobu pěti let od roku následujícího po provedení změny spočívající ve změně systému vytápění přechodem z pevných paliv, na systém využívající obnovitelné energie solární, větrné, geotermální a biomasy
	osvobození staveb sloužící k zajištění hromadné osobní přepravy

Zdroj: Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí.

Čistírna odpadních vod a další podobné stavby jsou zařízení, ve kterých dochází k čištění odpadních vod, a to průmyslových, zemědělských a také komunálních. Jejich vypouštění se řídí zákonem č. 254/2001 Sb., o vodách a dále zákonem č. 274/2001 Sb., o vodovodech a kanalizacích pro veřejnou potřebu. Jelikož je tato povinnost dána zákonem a výstavba objektů k provádění této činnosti tudíž nezbytná, tak je toto ustanovení z hlediska daně ze staveb z hlediska ekologického působení možné hodnotit pozitivně, ovšem samo o sobě nijak motivující ve směru pro-ekologičtějšího chování.

V rámci nezahrnutí staveb sloužících pro veřejnou dopravu do předmětu daně silniční a také osvobozením staveb od daně sloužící k zajištění hromadné osobní přepravy, by se také našly důvody, kterými lze zpochybnit oprávnění osvobodit pozemky určené pro veřejnou

dopravu z důvodu „nějakého“ ekologického chování. Tedy, zda mají tato ustanovení nějaký přímý pozitivní vliv na životní prostředí, když výstavba významně mění ráz krajiny, a zda jsou tato ustanovení pro poskytovatele přepravních služeb z pohledu ryze ekologického proto opodstatněná. Tyto aspekty tak lze spíše chápat ve smyslu obecné podpory hromadné osobní přepravy, tj. zvýšení komfortu cestujícím, kteří tak ztrácejí jeden z možných protiargumentů k nevyužívání hromadné osobní přepravy.

Mezi stavby sloužící výlučně k účelům zlepšení stavu životního prostředí²¹ patří, např. stavby k úpravě, asanaci, třídění odpadů, malé vodní elektrárny do výkonu 1MW, dále stavby pro generátory s větrným pohonem, atd. Tyto stavby rovněž jako pozemky uvedené výše jistě plní významnou environmentální funkci, a proto je toto osvobození možné opět považovat za formu „odměny“ pro jejich vlastníky. Roční osvobození těchto staveb od daně dosahuje cca 120 mil. Kč (viz Příloha 7), což je také nejvyšší hodnota osvobození v rámci daní ze staveb.

Jako významný motivační prvek u daně ze staveb lze považovat osvobození staveb od daně na dobu pěti let po přechodu z pevných paliv na využívání obnovitelné energie solární, větrné, geotermální nebo biomasy. Tímto by měli být vlastníci staveb, jak majitelé rodinných domů, tak podnikatelské subjekty činnosti stimulováni pro tuto změnu. Otázkou ovšem je, zda daňová úleva je natolik významná, aby ekonomickým subjektům a jednotlivcům přinášela skutečně velký podnět k tomuto přechodu. Daňovou úsporu a investici do nového vytápění je možné získat na modelovém příkladě.

Příklad

V úvahu je brána hypotetická situace se stavbou v obci Sviadnov s 1 400 obyvateli v podobě průměrně velkého rodinného domu pro čtyřčlennou rodinnou, např. o výměře 365 m². Sazba daně u stavebních pozemků činí 1 Kč za m² a koeficient dle výše uvedené obce je 1,4. Vlastník stavby se rozhodl, že přejde z vytápění pomocí pevných paliv na zařízení, které využívá obnovitelné energie, např. solární systém.

²¹ Tyto stavby jsou uvedeny ve vyhlášce č. 12/1993 Sb., k provedení zákona o nemovitostech.

Tab. 4.10: Daňová úspora a cena investice do vytápění z přechodu z pevných paliv na ekologické zařízení (v Kč)

	Výše daně
Roční daň	511 Kč
Osvobození od daně na 5 let	2 555 Kč
	Solární systém
Plná cena	150 000 Kč
Státní podpora	50 %, max. 65 000 Kč
Cena vytápění po st. podpoře	85 000 Kč
	-2 555 Kč
Cena nového vytápění	82 445 Kč

Zdroj: Vlastní výpočty.

Kromě solárního systému existuje více možností ekologicky šetrného způsobu vytápění, např. kotle na biomasu či tepelná čerpadla, ovšem všechny tyto moderních technologie využívající obnovitelných zdrojů energie jsou značně finančně náročné. Přestože jsou ze Státního fondu životního prostředí ČR poskytovány dotace ve značné výši, tak osvobození od daně na dobu pěti let po přechodu na ekologické vytápění je z hlediska prvotní investice pro vlastníky staveb absolutně nemotivující (viz Tab. 4.10). Rozhodujícím faktorem tady spíše bude doba návratnosti této investice, tj. ekonomický aspekt, a teprve až poté následně environmentální aspekt. Otázka využitelnosti různých druhů energie v jednotlivých oblastech České republiky je pak samostatnou otázkou, která v rámci práce není řešena.

Zhodnocením jednotlivých ekologických aspektů implementovaných do daní ze staveb vyplynula skutečnost, že z hlediska jejich působení na změnu chování vlastníků staveb nebyl shledán žádný skutečně významný environmentální stimul, neboť případná daňová úspora je natolik nízká, že nemůžou být prvotním hybatelem environmentálního chování poplatníka.

4.1.6 Daně převodové

Jako *daně převodové* jsou někdy označovány daně, u nichž je předmětem daně převod nebo přechod majetku, resp. bezúplatné nabytí majetku. Převodovými daněmi v daňovém systému České republiky jsou daň dědická, daň darovací, daň z převodu nemovitostí. Daně převodové jsou uplatňovány dle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, dále jen zákona.

V rámci převodových daní je možné se setkat pouze s jedním ustanovením, které má charakter ekologického aspektu viz Tab. 4.11. Tímto ovšem výčet končí, čímž naznačuje, že ekologické motivy této daně jsou značně omezené.

Tab. 4.11: Ekologické aspekty daně darovací a dědické

Ekologické aspekty daně	
§ 19 zákona	osvobození od daně dědické a darovací se vztahuje na bezúplatné nabytí majetku právnickou osobou se sídlem v tuzemsku nebo na území jiného evropského státu, založenou nebo zřízenou k zabezpečování činnosti v oblasti ekologie, ochrany opuštěných zvířat nebo ohrožených druhů zvířat, jeli bezúplatné nabytí majetku určeno na zabezpečování uvedené činnosti

Zdroj: Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické a dani darovací.

Úspora na těchto daních by mohla být pro právnickou osobu jako poplatníka značná, jestliže by se jednalo o majetek vysoké hodnoty. Například u daně dědické a darovací by dle § 14 odst. 1 zákona u osoby zařazené do III. skupiny, při hodnotě majetku 50 mil. Kč, činilo osvobození od daně až ve výši 12,46 mil. Kč, což rozhodně není zanedbatelná částka.

Ovšem s tímto osvobozením je spojen fakt, že nabytý majetek musí být využit pouze k zabezpečení ekologické činnosti, tudíž se předpokládá, že majetek ve formě daru či dědictví již bude sám o sobě ekologický, např. darované solární panely. Stěží lze předpokládat, že v praxi budou existovat časté případy, kdy by se majetek od prvopočátku pořizoval s vizí, že tento majetek bude v budoucnu předmětem daně dědické či darovací, a tedy bylo kalkulováno s daňovou úsporou právě na těchto daních.

Naopak může být rovněž darována nebo zděděná věc, např. poskytnuté kotle na tuhá paliva místo solárních panelů, které nemají žádný pozitivní vliv na životní prostředí nebo mohou působit i neekologicky a přesto budou k environmentální činnosti určeny. V obou případech tedy uvedené ustanovení dle § 19 zákona pozbývá racionální význam a neplní žádnou pro-ekologickou funkci. V dani z převodu nemovitostí pak nebyly shledány žádné ekologické aspekty.

4.2 Daň silniční

Motorová vozidla jsou v České republice zdaňována prostřednictvím zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, dále jen zákona. Daň silniční se vztahuje na silniční motorová vozidla a jejich přípojná vozidla používaná k podnikání nebo k jiné samostatné výdělečné činnosti. Bez ohledu na to, zda jsou používána k podnikání, jsou předmětem daně i vozidla s největší povolenou hmotností alespoň 3,5 tun určená výlučně k přepravě nákladů a registrovaná v ČR.

V souvislosti s tímto ustanovením je ovšem vhodné zmínit, že do konce roku 2008 byla předmětem daně vždy vozidla s hmotností nejméně 12 tun, což vycházelo ze Směrnice

Evropského parlamentu a rady 1999/62/ES, o výběru poplatků za užívání určitých pozemních komunikací těžkými nákladními vozidly. Počínaje rokem 2009 se hmotnost z 12 tun změnila na 3,5 tuny²² dle Směrnice Evropského parlamentu a rady 2006/38/ES. Důvodem pro tuto změnu je harmonizace podmínek na úrovni Společenství vztahujících se na mýtné a poplatky za užívání pozemních komunikací.

Z hlediska daňové teorie je možné daň silniční považovat za plánovanou ekologickou daň, která bývá zavedena z důvodu postihu vypouštění znečišťujících látek motorovými vozidly. Tato daň jako první z analyzovaných přímých daní tak představuje postih pro majitele motorových vozidel, kdy jejich využívání je samo o sobě považováno za environmentálně škodlivé. Jak vysoký postih za znečišťování životního prostředí osobním a nákladním automobilem tato daň vůbec přináší pro majitele motorových vozidel je možné zjistit na následujících situacích. První příklad se týká zdanění osobního automobilu, druhý pak zdanění automobilu nákladního.

Příklad

- podnikatel využívá osobní automobil výhradně pro účely podnikání,
- zaměstnanec využívá soukromý osobní automobil výhradně pro své soukromé účely,
- zaměstnanec využívá soukromý osobní automobil i při pracovních cestách, a to každý měsíc 13 dní (celkem 156 za rok),

přičemž všechny tři osoby vlastní totožný automobil, kdy u tohoto objemu motoru (nad 3 000 cm³) je roční sazba daně 4 200 Kč. Při užití soukromého automobilu zaměstnanec je pro zaměstnavatele výhodnější využít sazbu daně ve výši 25 Kč za každý den použití vozidla. Zároveň při výpočtu není přihlíženo k případnému osvobození od daně či změny sazby daně.

Tab. 4.12: Výše daně podle způsobu použití osobního automobilu vozidla (v Kč/rok)

Způsob použití osobního automobilu	Výše daně v Kč/rok
Osobní automobil užívaný výhradně při podnikání	4 200
Soukromý osobní automobil užívaný výhradně pro osobní účely	0
Soukromý osobní automobil užívaný zaměstnancem při podnikání	3900

Zdroj: Vlastní výpočty.

V Tab. 4.12 je uvedena výše daňové povinnosti za rok pouze pro osobní automobily avšak s rozlišením, jejich způsobu použití. Po shlednutí vyšší ročních daní vyplývá, že osobní

²² Pro účely této směrnice se „vozidlem“ rozumí motorové vozidlo nebo jízdní souprava, které jsou určeny nebo používány výlučně k silniční přepravě zboží a jejichž maximální přípustná hmotnost činí více než 3,5 tun.

automobily používané pouze pro soukromé účely nejsou předmětem daně silniční, resp. dle § 2 odst. 1 zákona jsou předmětem daně pouze silniční motorová vozidla používaná k podnikání, proto ani žádná daňová povinnost nevznikla. V situacích, kdy jsou osobní automobily používány při podnikání, je výše daňové povinnosti za rok tak nízká, že ekonomické subjekty dostatečným způsobem nemotivuje k žádným ekologickým opatřením, a to i bez další analýzy možných osvobození (např. u automobilů s elektrickým či hybridním pohonem). Zároveň lze předpokládat, že ani svou výší neznamena plnohodnotnou „odplatu“ za poškozování infrastruktury a vypouštění škodlivých exhalací do ovzduší.

Příklad

Podnikatel při svém podnikání využívá nákladní automobil s různým počtem náprav, ovšem vždy s její maximální možnou hmotností.

Tab. 4.13: Výše daně podle počtu náprav u nákladního automobilu (v Kč/rok)

Počet náprav u nákladního automobilu	Tuny	Výše daně v Kč/rok
1 náprava	nad 8 t	9 600
2 nápravy	nad 27 t	46 200
3 nápravy	nad 36 t	50 400
4 a více nápravy	nad 36 t	44 100

Zdroj: Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční.

V situacích, kdy jsou využívána nákladní vozidla je konečná daň pro poplatníka podstatně vyšší (viz Tab. 4.13) a držba těchto automobilů a jejich využívání v rámci podnikání, tak může pro poplatníka představovat významnou výdajovou položku. Zároveň by tato daň také mohla společnosti stimulovat např. k využívání šetrnější železniční přepravy nebo alespoň ke kombinované přepravě, tzn. nahrazení části přepravy po pozemních komunikacích přepravou železniční nebo vodní.

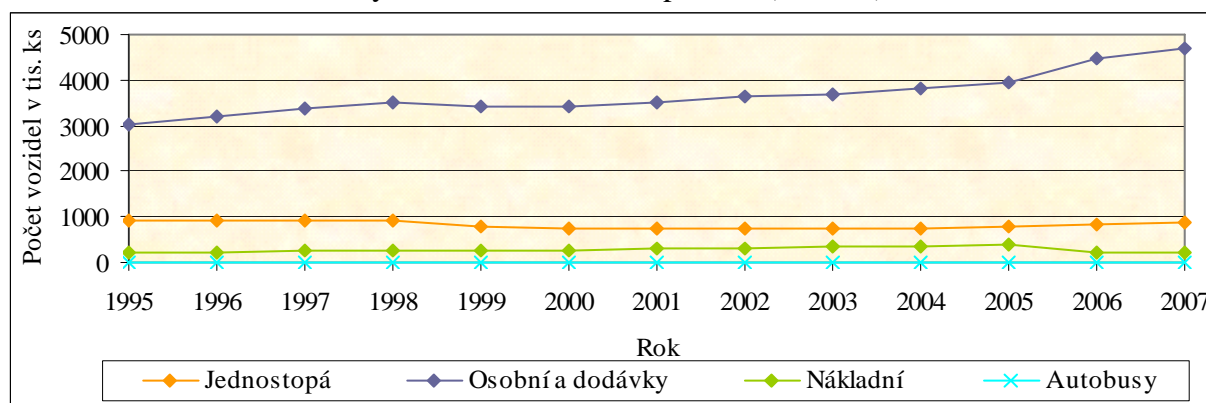
V podmínkách České republiky je ovšem nutné klást otázku, zda je možné tuto daň považovat skutečně za plánovanou ekologickou daň. Přičemž v úvodu této kapitoly bylo vymezeno, že plánované ekologické daně mají primárně ovlivňovat *environmentálně škodlivou výrobu a spotřebu podniků či jednotlivců*. Avšak silniční daň byla v České republice zavedena z důvodu financování výstavby, rekonstrukcí, oprav a údržby silniční sítě, nikoli pro postih znečišťování životního prostředí motorovými vozidly.²³ Zároveň se

²³ LÁCHOVÁ, Lenka; VANČUROVÁ, Alena. *Daňový systém 2008 ČR aneb učebnice daňového práva*. 9. vyd. Praha: VOX, 2008, s. 298.

předpokládalo, že největší podíl na zhoršujícím se stavu infrastruktury zauímají právě nákladní vozidla a dále, že vozidla určená k podnikání jsou využívána intenzivněji než soukromá vozidla. I z tohoto důvodu nejsou soukromá vozidla (až na výjimky) předmětem daně silniční.

Při argumentaci, zda začlenit daň silniční do jedné ze dvou nadefinovaných kategorií ekologických daní, je nutné brát v úvahu rovněž fakt, že předmětem daně v České republice nejsou všechna motorová vozidla, ale jak už bylo výše uvedeno, pouze vozidla určená k podnikání a vozidla nad 3,5 tun. Tato skutečnost tak může vést k závěru, že většina motorových vozidel a potažmo i škodlivých exhalací není formou daně potrestána. Graf 4.1 tuto skutečnost potvrzuje. Osobní automobily a dodávky v roce 2007 více jak 3x převyšovaly počet nákladních vozidel (z grafu ovšem není patrné, kolik se na osobních automobilech podílelo automobilů určených k podnikání). Daňové zatížení svou výší u osobních automobilů (viz první příklad výše) zároveň nepředstavuje výrazný postih za znečišťování životního prostředí, a obecně ani tato daň nezohledňuje intenzitu využívání daného automobilu.

Graf 4.1: Počet motorových vozidel v České republice (v tis. ks)



Zdroj: DOSTÁL, Ivo; DUFEK, Jiří; EFFENBEREGER, Karel; JEDLIČKA, Jiří; SMÉKAL, Petr. *Studie o vývoji dopravy z hlediska životního prostředí v České republice za rok 2007*. Brno, 2007, s. 27.

Z výše uvedeného je pak možné konstatovat, že daň silniční v České republice není plánovanou ekologickou daní. Ovšem nelze opomíjet skutečnost, že při konstrukci této daně bylo rovněž uvažováno podporovat a zvýhodňovat poplatníky, kteří užívají ekologicky šetrnější dopravu a bylo tak do ní implementováno mnoho pro-ekologických aspektů (viz dále). Proto není možné českou daň silniční jednotně kategorizovat, tj. zda tato daň je výhradně neplánovanou ekologickou daní nebo výhradně plánovanou ekologickou daní. Tato silniční daň je tak „hybridem“ obou kategorií. Nyní budou postupně charakterizovány jednotlivé pro-ekologické aspekty silniční daně (viz Tab. 4.14).

Tab. 4.14: Ekologické aspekty silniční daně

Ekologické aspekty daně	
§ 3 zákona	osvobození vozidel od daně zabezpečující linkovou osobní vnitrostátní přepravu za předpokladu, že ujedou pro tento účel více než 80 % km z celkového počtu kilometrů jimi ujetých ve zdaňovacím období
	osvobození vozidel s hmotností méně než 12 t, která mají elektrický pohon, hybridní motor kombinující spalovací a elektromotor, používající jako palivo zkapalněný ropný plyn (LPG) nebo stlačený zemní plyn (CNG)
§ 6 zákona	sazba daně se u vozidel snižuje o 48 % po dobu následujících 36 kalendářních měsíců od data jejich první registrace a o 40 % po dobu následujících dalších 36 kalendářních měsíců a o 25 % po dobu následujících dalších 36 kalendářních měsíců
§ 8 zákona	sazba daně se zvyšuje o 25 % u vozidel registrovaných poprvé v ČR nebo zahraniční do 31. prosince 1989
§12 zákona	sleva na dani pro kombinovanou dopravu v jedné a téže dopravní jednotce nebo nákladním automobilu, při které se využije též železniční doprava

Zdroj: Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční.

Příklad

Jsou nadefinovány tyto hypotetické situace:

- společnost při svém podnikání využívá tři osobní automobily o objemu motoru od 1 500 cm³ do 2 000 cm³, který byly poprvé zaregistrovány dne 1. ledna 1989, 1. ledna 2000 a dále 1. ledna 2009,
- společnost při svém podnikání využívá tři nákladní automobily se dvěma nápravami nad 27 t, který byly poprvé zaregistrovány dne 1. ledna 1989, 1. ledna 2000 a dále 1. ledna 2009.

Tab. 4.15: Výše daně podle data registrace osobního automobilu (v Kč/rok)

Datum registrace	Výše daně v Kč/rok
Osobní automobil zaregistrovaný k 1. lednu 1989	3 750
Osobní automobil zaregistrovaný k 1. lednu 2000	3 000
Osobní automobil zaregistrovaný k 1. lednu 2009	1 560

Zdroj: Vlastní výpočty.

Tab. 4.16: Výše daně podle data registrace nákladního automobilu (v Kč/rok)

Datum registrace	Výše daně v Kč/rok
Nákladní automobil se 2 nápravami zaregistrovaný k 1. lednu 1989	57 750
Nákladní automobil se 2 nápravami zaregistrovaný k 1. lednu 2000	46 200
Nákladní automobil se 2 nápravami zaregistrovaný k 1. lednu 2009	24 024

Zdroj: Vlastní výpočty.

Navýšení daně o 25 % při registraci vozidla do 31. prosince 1989 je významné zejména u nákladního vozidla s více nápravami a s vyšší hmotností (viz Tab. 4.15 a Tab. 4.16). V tomto případě poplatník za nákladní automobil zaplatí na dani o 11 550 Kč více, než za automobil registrovaný po 31. prosinci 1989. Jestliže se však jedná o osobní automobil, kdy jeho majitel za kalendářní rok zaplatí např. 3 000 Kč, tak navýšení této daně o čtvrtinu, což je v tomto případě pouze 750 Kč, příliš významný efekt nemá.

Jak už bylo ale výše uvedeno, tak zdanění osobních automobilů z důvodu nízké roční daňové povinnosti nepředstavuje pro ekonomické subjekty výrazný postih a ani nemotivuje k pořízení nového automobilu, které již podléhají přísnějším kritériím na vypouštění zplodin apod. Při úvahách o environmentálních stimulech je potřeba přihlídnout také ke skutečnosti, že vozidel, které by byly při své činnosti využívány více než 20 let, je malý počet. A jestliže by mělo dojít k výměně takto starých vozů za nové, tak jejich majitele k tomuto činu nebude jistě motivovat takové navýšení daně, ale poruchovost a zastaralost těchto vozů (případně i aktuální „šrotovné“). U nákladních automobilů by navýšení daňové povinnosti ovšem mohl jejich provozovatele podněcovat k nákupu novějšího typu, neboť jak vyplývá z tabulky (Tab. 4.16) roční daňová úspora je již významná.

Od 1. ledna 2009 již není možné v zákoně nalézt ustanovení o snížení sazby daně při splnění limitů úrovně EURO 2 a EURO 3, které se týkaly vypouštěných emisí z automobilů do ovzduší. Toto ustanovení bylo zrušeno, a nahrazeno zcela novým ustanovením, které umožňuje snížit sazbu daně, avšak rozhodujícím kritériem je zde doba uplynulá od první registrace tohoto automobilu. Toto zvýhodnění má poplatníky stimulovat k náhradě vozidel za nové a modernější typy, které jsou dle rozličných regulí šetrnější k životnímu prostředí než automobily starší výroby. Z propočtů uvedených výše je zřejmé, že by opět převážně majitele nákladních automobilů by tato snížená daňová povinnost skutečně mohla stimulovat k pořízení nového automobilu.

Za velice významný ekologický aspekt silniční daně by se však dala považovat sleva na dani při užití kombinované dopravy. Pozitivním výsledkem kombinované dopravy je určité odlehčení silniční infrastruktury od silniční nákladní dopravy, zvyšování bezpečnosti dopravy, jakož i snižování míry zátěže životního prostředí. Zda může být úspora na dani pro přepravní společnost významná znázorňuje následující příklad.

Příklad

- společnost má v obchodním majetku 4 vozidla se dvěma nápravami o hmotnosti 20 tun, přičemž dvě vozidla jsou používána pro jízdu v kombinované přepravě a ve zdaňovacím období v ní ujedou 70 jízd,
- společnost má v obchodním majetku 4 vozidla se dvěma nápravami o hmotnosti 20 tun, přičemž všechna vozidla jsou používána v silniční dopravě.

Tab. 4.17: Výše silniční daně podle druhu přepravy (v Kč/rok)

Druh platby	Kombinovaná přeprava	Silniční přeprava
Výše zaplacené roční zálohy	87 300	116 400
Výše daně za kalendářní rok	116 400	116 400
Výše přeplatku	29 100	0

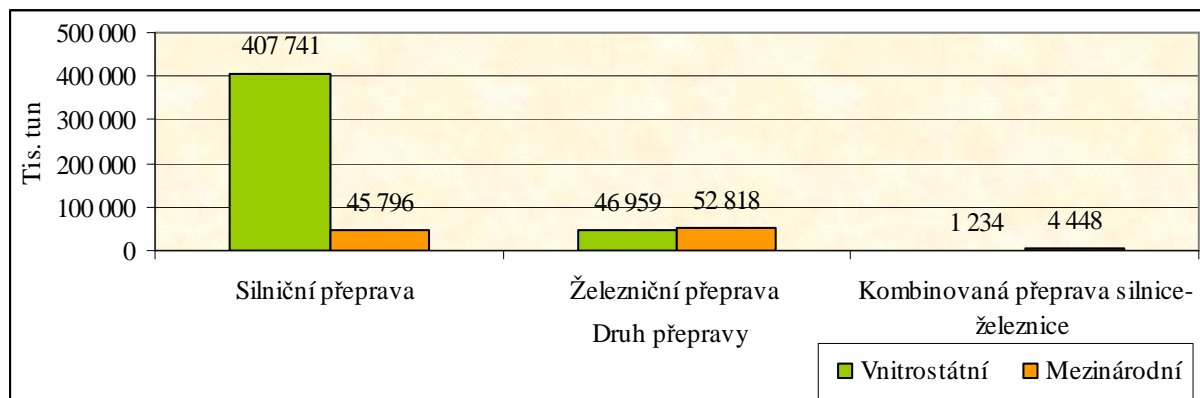
Zdroj: Vlastní výpočty.

Z modelové situace (viz Tab. 4.17) je možné na dani uspořit 29 100 Kč, což není zanedbatelná částka. Úspora na dani by tak provozovatele přepravní společnosti mohla motivovat ke změně přepravních návyků směrem ke kombinované dopravě.

V souvislosti s kombinovanou dopravou je nutné ovšem zdůraznit, že vyžaduje vysoké investiční náklady, které jsou potřebné při zavádění technologií nových systémů a také při budování potřebné infrastruktury, jako překladišť a železničních vlečků mezi přípojnou železniční stanicí a překladištěm a také technické základny (dopravní prostředky, přepravní jednotky a překládací mechanismy). Česká republika je navíc svou rozlohou malá země, a tak se v ní v roce 2007 nacházelo pouze devět překladišť kombinované dopravy silnice-železnice.²⁴ Zároveň vozidla pro dosažení této slevy na dani musí splnit značné množství jízd, což také není zanedbatelný problém. Ve srovnání s přepravou pouze po silniční či pouze po železniční síti, je užití kombinované dopravy z výše uvedených důvodů proto zanedbatelné (viz Graf 4.2).

²⁴ www.mdcr.cz.

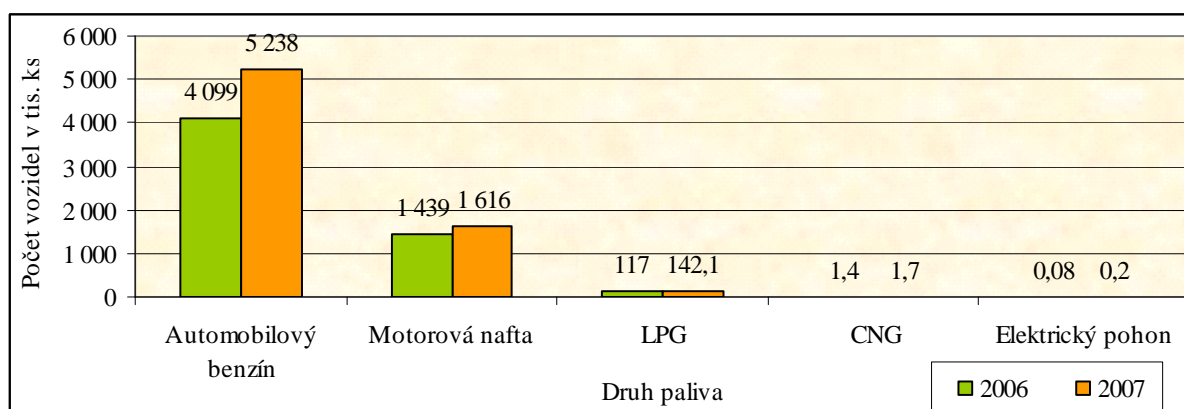
Graf 4.2: Přeprava nákladů podle druhu dopravy (v tis. tun) v roce 2007



Zdroj: www.mdcz.cz.

Počínaje rokem 2009 jsou od daně osvobozena kromě vozidel na elektrický pohon také vozidla s hybridním motorem a vozidla využívající ekologicky šetrné energie, a to zkapalněný ropný plyn a stlačený zemní plyn. Z Grafu 4.3 je patrné, že největší nárůst v rámci automobilové dopravy připadá na vozidla, která využívají automobilový benzín. V roce 2007 je tento nárůst oproti roku 2006 o 1 139 tis. ks, zato například u automobilů využívající elektrický pohon se počet zvýšil pouze o 120 ks.

Graf 4.3: Počet vozidel na daná paliva v České republice v roce 2006 a 2007 (v tis. ks)



Zdroj: DOSTÁL, Ivo; DUFEK, Jiří; EFFENBERGER, Karel; JEDLIČKA, Jiří; SMÉKAL, Petr. *Studie o vývoji dopravy z hlediska životního prostředí v České republice za rok 2007*. Brno, 2007, s. 32.

Je tedy zřejmé, že osvobození od daně u tohoto druhu vozidel, tak i u dalších vozidel na šetrné energie nemotivuje k jejich nákupu. Dalším důvodem je také určitě fakt, že tato vozidla jsou dražší a mají rovněž nižší výkon motoru než vozidla s běžným motorem. Například hybridní automobil, jehož pohon je založen na spalovacím motoru a elektromotoru, je až o 50 tis. Kč dražší než automobil na běžný spalovací motor a jeho výkon je výrazně nižší (viz Tab. 4.18), přičemž tato vozidla mají shodné konstrukční parametry. Stimulem k nákupu těchto vozidel by tak mohla být zvolena jiná forma pobídky než pouhé osvobození od daně, které k nákupu nemotivuje.

Tab. 4.18: Cena vozidel a výkon motoru s rozdílným pohonem (v Kč)

Osobní automobily Honda s rozdílným motorem	Kč	Max. výkon kW
Sivic Sedan - 1,8 LS	539 000	103
Sivic Hybrid-Hybrid	489 000	70, el. motor 15

www.auto-honda.cz.

Posledním ekologickým aspektem v rámci silniční daně je osvobození vozidel zabezpečující linkovou osobní přepravu. Smyslem tohoto opatření lze spatřovat v tom, aby nedocházelo k navýšení nákladů linkové dopravy, a tedy aby byla cena pro zákazníky relativně přijatelná, čímž by od této přepravy neodrazovala a nepřispívala tak negativně ke zvýšenému zatížení silniční sítě osobními automobily. K redukci nákladů značným způsobem napomáhají také dotace z veřejných rozpočtů, ze kterých je cena jízdného až z poloviny hrazena. Zda cena jízdného v linkové dopravě má možnost motivovat k jejímu využívání, znázorňuje následující hypotetická situace.

Příklad

- pan Novák do zaměstnání i zpět jezdí 3 km autobusem, tzn. 6 km denně, přičemž využívá čipové karty se kterou jedna jízda stojí 8 Kč, tzn. 16 Kč denně,
- pan Novák do zaměstnání i zpět jezdí 3 km vlastním automobilem, tzn. 6 km denně, přičemž jeho automobil má spotřebu 7,5 l na 100 km a benzín v průměru stojí 25,50 Kč za litr,

v obou případech je počítáno s 240 dny.

Tab. 4.19: Výše nákladů vynaložených na dopravu za rok (v Kč/rok)

Druh dopravy	Kč/rok
Autobus – zaplacené jízdné	3 840 Kč
Osobní automobil – spotřeba pohonných hmot	2 754 Kč
Rozdíl	1 086 Kč

Zdroj: Vlastní výpočty.

Jelikož je autobusová doprava osvobozena od daně a osobní automobily, které nejsou využívány k podnikání nejsou předmětem daně, tak náklady na jejich provoz nejsou o tuto daň navýšeny. Zachování osvobození od daně pro vozidla zabezpečující linkovou osobní přepravu je tedy významné, protože jeho zrušení by znamenalo vzrůst nákladu na provoz o tuto daň a v konečném důsledku i ceny jízdného. Na základě údajů (viz Tab. 4.19) vyplývá,

že už tak jsou přepravní náklady pro zákazníka autobusové dopravy vyšší než u vlastního automobilu²⁵, což potvrzuje opodstatněnost osvobození.

Aby cena jízdného v autobusech mohla motivovat k využívání této dopravy, tak náklady na provoz osobního automobilu by musely převyšovat cenu jízdného. Toto by mohla přivodit změna předmětu silniční daně na všechny osobní automobily. Ovšem osoby, které využívají automobil i několikrát za den tato skutečnost nemusí k využívání autobusové dopravy vůbec podněcovat, a to z důvodu větších flexibilních možností automobilů. V případě, že by ale příjmy ze silniční daně byly použity formou dotací do častějších a nových spojů autobusové dopravy, pak by tato skutečnost mohla být pro cestující významná.

S provozem vlastního automobilu je nutné také přihlídnout k rychlé amortizaci automobilu, spojené nejen s dopravou do zaměstnání, ale i dalších cest, která by v budoucnu znamenala výdaje na nákup nového vozidla. A zároveň není možné opomenout další náklady spojené s údržbou vozidla (tj. pravidelné technické prohlídky, opravy, zákonné pojištění). V konečném důsledku by bylo možné dojít k poznání, že je skutečně levnější (nikoliv však pohodlnější) využívat linkovou dopravu.

V rámci analýzy silniční daně je možné dojít k závěru, že se tedy nejedná o „čistou“ plánovanou ekologickou daň, jak bylo předesláno v druhé kapitole práce z pohledu daňové teorie. Na tuto daň je tak nutné nahlížet jako na daň s neplánovanými ekologickými aspekty, nebo popřípadě jako na určitý „hybrid“ mezi oběma kategoriemi, jelikož skýtá značné environmentální možnosti, které jsou v rámci daně využívány.

Z analýzy ekologických aspektů silniční daně formou hypotetických situací je potom vyvozen úsudek, že zejména snížení sazby daně o 48 % při první registraci automobilu a pak také zvýšení sazby daně o 25 % je vhodným motivem pro využívání environmentálně šetrnější přepravy. Toto snížení nebo navýšení sazby daně je však stimulující především pro majitele nákladních automobilů, u kterých se tato změna sazby daně může projevit na konečné daňové povinnosti skutečně význačně. Účinným aspektem v podobě značné úspory na dani by mohla být považována rovněž sleva na dani pro kombinovanou dopravu. Ovšem v podmínkách České republiky k ní zatím nejsou vhodné předpoklady, tudíž tento aspekt nemůže být pro majitele nákladních motorových vozidel dostatečným stimulem pro její využívání, i když je šetrnější k životnímu prostředí.

²⁵ V potaz je nutné brát, že výše jízdného se může u obou způsobů dopravy měnit s počtem ujetých kilometrů, typem vozidla a s využitím slev hromadné dopravy dle obce.

4.3 Analýza nepřímých daní s určením vlivu na životní prostředí

Nepřímé daně daňového systému České republiky, tj. DPH, spotřební daně a daně energetické jsou v návaznosti na kapitolu 2.4.4 začleněny do plánovaných ekologických daní, jelikož bylo předpokládáno, že opodstatnění jejich zavedení do daňové soustavy má i environmentální důvody. V rámci této dílčí části práce bude opět posuzováno, jakým způsobem mají tyto daně působit na výrobu a spotřebu ekonomických subjektů a zda teoretické úvahy o jejich začlenění do plánovaných ekologických daní má své opodstatnění.

4.3.1 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty je upravena zákonem č. 253/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, dále jen zákonem. Předmětem daně je dodání zboží, převod nemovitostí, poskytování služeb, pořízení zboží z jiného členského státu EU a také dovoz zboží z třetích zemí.

Důvodem, proč byla daň z přidané hodnoty v rámci kapitoly 2.4.4 začleněna do plánovaných ekologických daní, je fakt, že zatěžuje výrobu, resp. spotřebu, kdy tyto činnosti mají vždy negativní vliv na životní prostředí. Díky specifické vlastnosti daní ze spotřeby, je i tato daň uvalena na cenu statků prostřednictvím zvýšené ceny následně přenesena z plátců daní, tj. výrobců či prodejců na konečné spotřebitele zboží a služeb. Tato daň je tak schopna ovlivňovat kupní chování respektive spotřebu jednotlivců a podniků. Ovlivňování spotřeby může napomoci koncepcí více sazeb daně, kdy v současné době je v České republice využívána základní sazba 19 % a snížená sazba 9 %. Kromě sociálních a jiných důvodů je nižší sazba daně uplatňována také z environmentálních důvodů, kterými je podporována spotřeba zvolených výrobků a služeb, které mají pro-ekologický charakter.

Dvojí sazby daně by mohly být užitečné zejména v případech, kdy by byl výrobek na trhu ve dvojí podobě, a to v pro-ekologické a méně ekologické alternativě. Tyto méně ekologické produkty bývají totiž většinou cenově výhodnější, snížená daňová sazba, v tomto případě 9 %, by tak mohla zvýhodňovat pro-ekologické výrobky a zvyšovat jejich prodejní šance. Ovšem uplatnění této volby pro spotřebitele téměř v českých podmínkách neexistuje.

Z hlediska ekologického působení je sporné, že snížená sazba daně může být použita také v momentě, jestliže je uplatněna i u ekologicky škodlivých výrobků a služeb, které ovšem plní jinou významnou funkci. Takovýmto příkladem by mohly být počítače speciálně upravené pro nevidomé. Na jedné straně na ně může být nahlíženo jako na těžce odbouratelný odpad,

který je nutné recyklovat, ale zároveň plní velice významnou funkci pro zřetelně znevýhodněné občany.

V podmínkách České republiky je snížená sazba daně v rámci ekologické politiky využívána ve třech případech (viz Tab. 4.20).

Tab. 4.20: Ekologické aspekty daně z přidané hodnoty

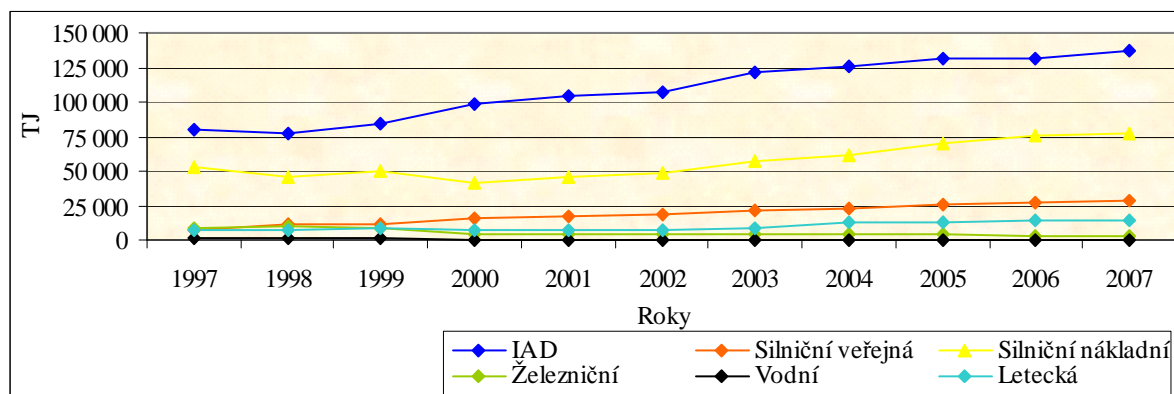
Ekologické aspekty daně	
Příloha č. 2	snížená sazba daně na pozemní a leteckou hromadnou pravidelnou dopravu cestujících a jejich zavazadel; doprava visutými lanovkami a lyžařskými vleky
	snížená sazba daně na odvádění a čištění odpadních vod včetně ostatních služeb souvisejících s těmito činnostmi
	snížená sazba daně na sběr a přeprava komunálního odpadu

Zdroj: Zákon č. 253/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Snížená sazba daně na pozemní a leteckou hromadnou pravidelnou dopravu může být užitečná v tom smyslu, že nižší sazba daně zpravidla znamená nižší cenu přepravních služeb pro zákazníky, a proto může motivovat k využívání této dopravy. Pro pozemní komunikace by to znamenalo úbytek osobních automobilů, neboť cestující by mohli využívat levnější alternativu (k problematice veřejné dopravy – viz příkladně daň silniční), čímž by také mohlo dojít k redukci znečištění životního prostředí.

V souvislosti s leteckou dopravou je vhodné uvést, že cena letenek je v dnešní době relativně vysoká, tudíž nižší sazba daně může znamenat i nižší cenu pro přepravu osob a cestující tak nemusejí být odrazováni od využívání tohoto druhu přepravy. Energetická náročnost letecké dopravy je pak v porovnání s ostatními druhy dopravy nízká (viz Graf 4.4) a dále také z hlediska vyprodukovaných emisí, proto snížená sazba daně má své odůvodnění.

Graf 4.4: Energetická náročnost dopravy ze spalovacích procesů v letech 1997 až 2007 (v TJ)



Zdroj: DOSTÁL, I; DUDEK, J; EFFENGEREGGER, K; SMÉKAL, P. *Studie o vývoji dopravy z hlediska životního prostředí v České republice za rok 2007*. Brno, 2007, s. 35.

Opodstatněnost snížené sazby DPH na odvádění a čištění odpadních vod může být spatřována v tom, že tyto činnosti jsou dány zákonem, a to zákonem č. 254/2001 Sb., o vodách a dále zákonem č. 274/2001 Sb., o vodovodech a kanalizacích pro veřejnou potřebu. Snížená sazba daně, tak může být považována za racionální vyústění tohoto ekologického konání.

Sběr, přeprava, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů je v rámci každé obce upravena vyhláškou o nakládání s odpady. V působnosti obce je rovněž stanovení výše poplatku za provoz systému shromažďování komunálních odpadů vybíraných od fyzických osob s trvalým pobytem na daném území nebo na jejímž území se nachází stavba určená nebo sloužící k individuální rekreaci. Jelikož sběr a přepravu odpadu platí obce ze svých prostředků, je zatížen sníženou sazbou daně, aby rozpočty obcí nebyly příliš zatěžovány.

I když v rámci daně z přidané hodnoty a její snížené sazby daně jsou velice vhodné podmínky pro uplatňování ekologických produktů a služeb, tak toto pole působnosti není možné zcela libovolně využít. Důvodem je probíhající harmonizace na úrovni Evropské unie v oblasti nepřímých daní, a tedy i v rámci daně z přidané hodnoty. Příloha III Směrnice č. 2006/112/EC uvádí seznam dodání zboží a poskytnutí služeb, která mohou být předmětem snížené sazby daně, čímž se tedy okruh pro ekologickou působnost zužuje. Na seznamu zboží v České republice (Příloha č. 1 k zákonu) tak není definován ani jeden pro-ekologický produkt, který by podléhal snížené sazbě daně a u seznamu služeb (Příloha č. 2 k zákonu) je tato možnost využita pouze u třech položek.

Ekologický vliv této daně je ovšem zřejmý z důvodu zahrnutí spotřební daně z minerálních olejů, daně z elektřiny, plynu a pevných paliv do základu DPH. Tato skutečnost je uvedena v následujícím příkladě.

Příklad

Rafinérská společnost (plátce DPH) prodává čerpací stanici (není daňovým skladem) motorový benzín. S čerpací stanicí má sjednanou cenu bez daně ve výši 100 000 Kč (10 000 l při 10 Kč/l). Spotřební daň uložená na toto zboží je 118 400 Kč (11,84 Kč/l). Otázkou je, jaká je tedy velikost daně z přidané hodnoty a prodejní cena této dodávky se zahrnutím spotřební daně a bez zahrnutí spotřební daně z minerálních olejů.

Tab. 4.21: Výše daně z přidané hodnoty se zahrnutím a bez zahrnutí spotřební daně (v Kč)

	Základ daně	Sazba daně	DPH	Prodejní cena
DPH a prodejní cena se zahrnutím spotřební daně	218 400	19 %	41 496	259 896
DPH a prodejní cena bez zahrnutí spotřební daně	100 000	19 %	19 000	119 000

Zdroj: Vlastní výpočty.

Z výše uvedeného příkladu vyplývá (viz Tab. 4.21), že zahrnutí spotřební daně z minerálních olejů, daně z plynů, pevných paliv a elektřiny do základu daně navyšuje daň, poté cenu zboží pro konečného spotřebitele, čímž následně může působit na jeho spotřebu a potažmo i na změnu chování spotřebitele. Z hlediska environmentálního dopadu DPH ve zvýšené ceně na spotřebitele se může tedy tato daň jevit jako velice významná. Ale i přes tuto skutečnost, je snížená sazba DPH využívána především na zboží a služby, které slouží k uspokojení základních potřeb (např. potraviny, léky, dodávky vody, doprava osob, aj.), čímž stát prosazuje svou sociální politiku.

Z výše uvedených faktů je možné konstatovat, že původní začlenění daně z přidané hodnoty do kategorie plánovaných ekologických daní nelze akceptovat a vhodnější umístění by pro tuto daň byla skupina daní s neplánovanými ekologickými aspekty. Avšak i přes tuto skutečnost má daň z přidané hodnoty velký environmentální potenciál, který je ovšem závislý na harmonizaci této daně na úrovni celé Evropské unie. Za určitých podmínek by však mohlo dojít k pozitivní změně z hlediska cíleného zvýhodňování pro-ekologického zboží či služeb.

4.3.2 Spotřební daně

Tradiční spotřební daně jsou upraveny zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, dále jen zákonem. Předmětem daně jsou vybrané výrobky na daňovém území Evropského společenství vyrobené nebo na daňové území Evropského společenství dovezené.

Daně spotřební, rovněž jako daň z přidané hodnoty, zatěžují jakoukoli a tedy i současně škodlivou spotřebu. Z tohoto důvodu byly spotřební daně v rámci kapitoly 2.4.4 začleněny do plánovaných ekologických daní, jelikož bylo předpokládáno, že mají tuto „škodlivou“ spotřebu postihovat.

Spotřební daně znamenají pro vybrané výrobky vyšší daňové zatížení, tedy nad rámec běžného daňového zatížení daní z přidané hodnoty, a to u výrobků, které jsou považovány za škodlivé jak pro lidské zdraví, tak pro životní prostředí. V souvislosti se spotřebními

daněmi je proto také uváděn stimulační efekt, který spočívá ve snížení poptávky spotřebitelů po těchto výrobcích, přičemž snížení poptávky spotřebitelů je uskutečňováno právě výrazným zvýšením ceny těchto škodlivých produktů. Spotřební daně se vyznačují taktéž značným fiskálním efektem.

V současné době je toto vyšší zdanění ve vztahu k životnímu prostředí uplatňováno u minerálních olejů a je zjevné, že po zvýšení ceny se jejich spotřeba a poptávka spotřebitelů sníží velice málo, případně jen dočasně. Jsou to produkty, které se vyznačují nízkou cenovou elasticitou. I z historických pramenů je zřejmé, že u těchto daní vždy převažoval fiskální motiv a stimulační efekt byl použit pouze pro účely argumentace.

Vysoké sazby spotřební daně (např. motorového benzínu) tak mohou být nápomocny ke změně chování spotřebitelů minerálních olejů, kdy tito spotřebitelé mají možnost se této dani legálně bránit, a to tak, že na místo minerálních olejů budou využívat „levnější“ alternativu, např. biopaliva. Pro odborníky z oblasti životního prostředí je pak otázkou, zda tyto alternativy jsou z různých hledisek skutečně ekologické. Ovšem tento stimulační efekt, jak už bylo výše zmíněno, se z důvodu nízké cenové elasticity poptávky spotřebitelů po minerálních olejích projevuje minimálně. Zároveň cena pohonných hmot v současné době i přes značné daňové zatížení není pro spotřebitele tak vysoká, aby je podněcovala k výrazné změně svého chování ve směru využívání alternativních zdrojů.

Nutné je také zdůraznit, že převážná většina spotřebitelů pohonných hmot si pravděpodobně není vědoma, jaká výše nepřímých daní je obsažena v jedné měrné jednotce pohonných hmot. A tedy i jak nepřímé daně navyšují konečnou cenu pohonných hmot, která je pro spotřebitele signálem k nákupu. Výše celkového zdanění motorového benzínu (tzn. se spotřební daní a DPH) bude proto znázorněna na hypotetickém příkladu.

Příklad

Otázkou je, kolik činí skutečná cena benzínu včetně marže a dalších nákladů pro obchodníka po odečtení nepřímých daní. Sazba spotřební daně dle zákona činí pro motorový benzín 11,84 Kč/l. Benzín není uveden v Příloze č. 1 k zákonu o DPH, a proto podléhá základní sazbě daně.

Tab. 4.22: Výše nepřímých daní a výše skutečné ceny 1 l benzínu u prodejce (v Kč)

	Kč
Prodejní cena 1 l benzínu včetně nepřímých daní²⁶	26,30
Spotřební daň	11,84
Daň z přidané hodnoty (koeficient 0,1597)	4,20
Výše nepřímých daní	16,04
Skutečná cena benzínu včetně marže a dalších nákladů u prodejce	10,26

Zdroj: Vlastní výpočty.

Tímto zjednodušeným příkladem (viz Tab. 4.22) bylo zjištěno, že spotřební daň a daň z přidané hodnoty u 1 litru benzínu tvoří více než polovinu její konečné ceny pro spotřebitele. Ovšem pro spotřebitele je tato cena přijatelná a proto není motivován k omezení přepravy vlastním motorovým vozidlem. Zároveň, jak už bylo výše uvedeno, nízká cenová elasticita tohoto produktu potvrzuje, že ke změně návyků spotřebitele dojde jen málo.

Jestliže by však došlo k razantnějšímu navýšení spotřební daně z motorových benzinů, pohonných hmot benzinového typu, topných olejů a jiných směsí minerálních olejů, tak by to představovalo negativní dopad na podnikatelské i nepodnikatelské subjekty. Zvýšení spotřební daně by mělo v konečném důsledku vliv na náklady veškeré přepravy a výroby, která využívá minerální oleje a potažmo i na spotřebitele. Tímto by byly nuceny všechny strany hledat alternativní druhy energií a přepravy.

Z analýzy spotřební daně z minerálních olejů vyplývá, že současná cena benzínu není pro uživatele těchto vozidel dostatečně velkým signálem ke změně přepravních návyků ekologičtější směrem. Toto potvrzuje i rostoucí životní úroveň obyvatelstva, jelikož se počet osobních automobilů na automobilový benzín neustále zvyšuje (viz kapitola 4.2 Graf 4.1). Ovšem neexistence této daně, která má na ceně značný podíl by měla na životní prostřední zřejmě velký dopad, jelikož spotřeba minerálních olejů z důvodu jejich nízké ceny by se výrazně navýšila. Proto je možné spotřební daň z minerálních olejů považovat za plánovanou ekologickou daň, jelikož svou výší usměrňuje spotřebu těchto surovin. Zároveň na ropu jako na neobnovitelný zdroj energie by mělo být nahlíženo se specifickým přístupem, což uvalení selektivní spotřební daně dokládá.

V rámci rozboru spotřebních daní není možné opomenout také další daně, které patří do této kategorie, a to daň z alkoholu (lihu, piva, vína a meziproductů) a rovněž daň

²⁶ Prodejní cena 1 l benzínu NATURAL 95, dne 8. dubna 2009 u čerpací stanice Euro Oil v obci Sviadnov.

z tabákových výrobků. Nicméně lze konstatovat, že při zavádění těchto daní nebyly spatřovány žádné ekologické motivy, což však také znamená, že nelze spotřební daně jako celek považovat za ekologicky plánované daně.

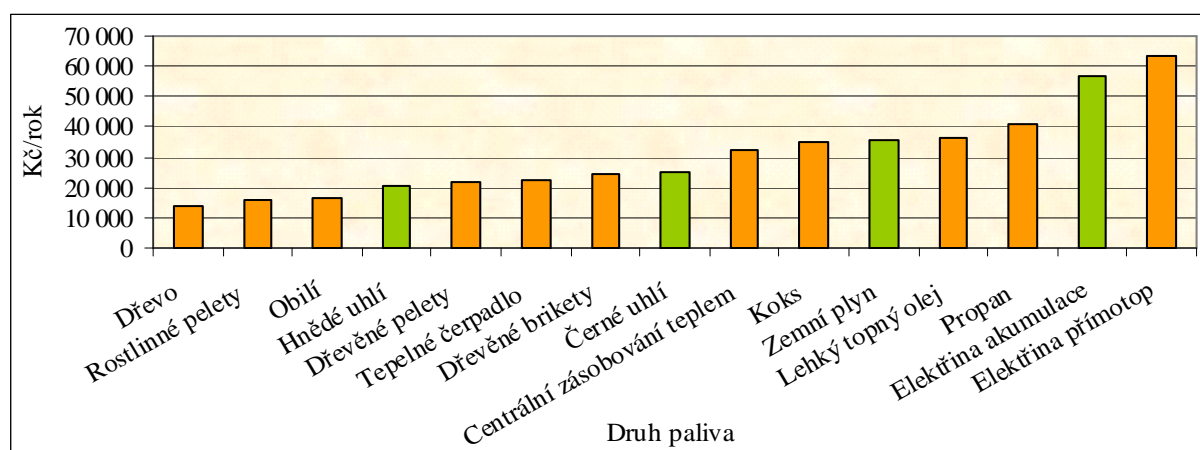
4.3.3 Energetické daně

Počínaje rokem 2008 byla zahájena realizace tzv. první etapy ekologické daňové reformy, která spočívá ve zdanění statků, jejichž výroba a spotřeba vede k negativnímu dopadu na životní prostředí a resp. na lidské zdraví. Jedná se o daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, pevných paliv a elektřiny. Tyto nové *energetické daně* jsou upraveny zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, dále jen zákonem.

Jelikož se jako v případě spotřebních daní jedná o daň spotřebního typu, pak i vliv na podnikatelské subjekty a spotřebitele je obdobný. Tyto nově zavedené energetické daně se tak vyznačují motivačním a fiskálním efektem. Motivačním efektem v tom smyslu, že jejich existence způsobuje nárůst ceny zdaňovaných komodit, a tím mají ovlivnit volbu spotřebitele při nákupu a přimět jej tak k chování, které bude více „ekologické“ (např. tím, že nebude plýtvat elektřinou v domácnosti). Rovněž se však jedná o komodity, které mají podobně, jak je tomu u spotřebních daní, nízkou cenovou elasticitu, tudíž poptávka po nich i při zvýšené ceně zůstane téměř nezměněna. Jelikož tyto daně fungují zatím krátkou dobu, lze předpokládat, že budou představovat nový významný zdroj příjmů do veřejných rozpočtů a fiskální efekt tak bude význačný.

I když se předpokládá, že díky nízké cenové elasticitě klesne spotřeba těchto surovin minimálně, může však zvýšená cena těchto komodit motivovat např. k přechodu na šetrnější vytápění nebo vytrvat u stávajícího typu vytápění. Náklady ročního vytápění jsou pak znázorněny v Grafu 4.5 (vstupní data viz Příloha 8). Je patrné, že hnědé uhlí patří svou cenou k nejlevnějším druhům vytápění i přes jeho zatížení energetickou daní, a proto spotřebitelé nejsou motivováni k přechodu na ekologičtější suroviny a zařízení. Naopak by tato cena mohla být stimulem k vytápění pro uživatele elektřiny a zemního plynu, které je naopak značně nákladné, ale zároveň jsou svými emisemi CO₂ šetrnější k životnímu prostředí než hnědé uhlí. Proto vyvstává otázka, zda by u hnědé uhlí neměla být energetická daň navýšena, či zda by naopak nemělo být od zdanění upuštěno u elektřiny a zemního plynu.

Graf. 4.5: Náklady na vytápění podle druhu paliva (v Kč/rok)



Zdroj: www.tzb-info.cz, za rok 2009.

Které energie jsou v České republice podporovány a jakou formou, však výrazně závisí na ekologické politice státu. Státní politika životního prostředí pro rok 2004 až 2010 se týká především šetrného hospodaření s fosilními palivy (neobnovitelný zdroj surovin), jelikož rychlost obnovy těchto surovin je vzhledem k jejich spotřebě velice nízká. Tento cíl se týká maximálně možné náhrady neobnovitelných zdrojů zdroji obnovitelnými. Jedná se především o využití biotechnologií, biomasy (zejména technických plodin a dřeva) a také výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie, a to až 8 % v roce 2010. Úsporné hospodaření s fosilními palivy zároveň může napomoci při snižování emisí, které představuje taky významný cíl státní politiky životního prostředí v rámci ochrany klimatického systému Země a ovzduší. Snižování emisí má být rovněž prosazováno nahrazením tuhých paliv obnovitelnými zdroji.²⁷

Z výše uvedených cílů ekologické politiky státu vyplývá, že zdanění uhlí, koksu a zemního plynu jako fosilních paliv je opodstatněné. Zdanění elektřiny je ovšem značně diskutabilní, jelikož její spotřebou nejsou vypouštěny do ovzduší žádné škodliviny, ekologicky škodlivá je většinou již její samotná výroba, jestliže je elektřina vyráběna z uhlí. Přičemž v roce 2007 se na celkové výrobě elektrické energie podílely uhelné elektrárny z 64,3 %²⁸. Otázkou tedy je, zda by nebylo vhodnější zdanit uhlí při výrobě elektřiny, které je nyní v rámci její výroby osvobozeno od daně z pevných paliv a upustit pak od zdanění elektrické energie, která je ekologicky šetrná. Ovšem o tuto daň z pevných paliv by se cena

²⁷ www.mzp.cz.

²⁸ www.czechcoal.cz.

elektřiny navýšila, tudíž v konečném důsledku zdanění elektřiny nebo zdanění uhlí při její výrobě má na spotřebitele obdobný dopad.

Vytápění elektrickou energií je ovšem v podmínkách České republiky pro domácnosti i podniky tak nákladné, že je výhodnější vytápění například právě uhlím. Proto by mělo být spíše uvažováno, zda by daň z pevných paliv neměla být navýšena. Cena uhlí by následně spotřebitele mohla podněcovat ke změně vytápění s více ekologickými surovinami či zařízeními. Tímto jsou například kotle na biomasu, tepelná čerpadla či solární systémy. I když je tato prvotní investice vysoká, tak po navrácení těchto vložených prostředků může nastat výrazná úspora na vytápění.

Zdanění zemního plynu jako fosilního paliva může být odůvodňováno výše uvedenou státní ekologickou politikou, která souvisí s šetrným hospodařením s fosilními zdroji. Nicméně významným faktem je, že spalováním plynu vzniká méně CO₂ než při vytápění například uhlím. V Grafu 4.5 je pak patrné, že vytápění plynem patří ale mezi nákladnější způsoby vytápění, což může bránit snižování emisí CO₂, který patří k hlavním látkám způsobujícím globální oteplování. Podpora plynu jako ekologičtějšího paliva je možné také spatřovat v osvobození vozidel na pohon LPG a CNG od silniční daně. Z výše uvedených okolností proto není možné vyslovit jednoznačný závěr, zda by zemní plyn měl být předmětem selektivních spotřebních daní a následně i podléhat zdanění.

Potvrzení těchto daní jako plánovaných ekologických daní je tedy v tom smyslu, že jejich zavedení do daňové soustavy České republiky má znamenat postih výroby resp. spotřeby výše uvedených statků. Zároveň má ekonomické subjekty stimulovat k takovému chování, které povede ke snížení poškození životního prostředí a jeho dopadů na zdraví obyvatelstva, prostřednictvím ekologicky šetrnějších surovin. Je však otázkou, zda stávající úroveň zdanění má takové požadované stimulační efekty na změnu chování jednotlivců i podniků.

4.4 Souhrnné zhodnocení daní s neplánovanými ekologickými aspekty a plánovaných ekologických daní

Z výše namodelovaných hypotetických situací a provedené analýzy v oblasti daní, mající různý vliv na aktivity ovlivňující stav životního prostředí v České republice, je možné vyvodit určité závěry. Z analýzy vyplývá, že původní začlenění jednotlivých daní daňového systému do jedné ze dvou skupin, a to daní s neplánovanými ekologickými aspekty a plánovaných

ekologických daní, nekoresponduje s dosaženými výsledky. Pro přehlednost je zapojení jednotlivých daní České republiky do ekologické politiky uvedeno v Příloze 9.

Na počátku bylo předpokládáno, že daně přímé představují daně s neplánovanými ekologickými aspekty, daně nepřímé potom plánované ekologické daně. Rozbor daní však prokázal, že daň silniční není možné v podmínkách České republiky považovat za plánovanou ekologickou daň. Rovněž shodného závěru bylo dosaženo i v případě daně z přidané hodnoty, které byly původně považovány také za plánované ekologické daně. V daňovém systému České republiky se také vyskytují daně, u kterých bylo odhaleno, že je není možné začlenit do žádné ze skupin, jelikož nemají na podniky ani jednotlivce žádný či zcela minimální environmentální vliv.

4.4.1 Zhodnocení přímých daní v rámci ekologické politiky

Přímé daně, jak bylo původně uvedeno, skutečně patří do skupiny *daní s neplánovanými ekologickými aspekty*, přičemž jejich podstatou je podpora podniků a jednotlivců při změně struktury jejich chování ekologickým směrem.

Mylného úsudku ovšem bylo dosaženo v případě silniční daně, která byla na počátku považována za plánovanou ekologickou daň. Po jejím podrobném zkoumání toto označení bylo změněno za daň s neplánovanými ekologickými aspekty. Tohoto závěru bylo dosaženo především z důvodu, že její vznik a ani její současná konstrukce není spojena s postihem za poškozování ovzduší motorovými vozidly, ale s fiskálním efektem, kdy z výnosu této daně měla být hrazena výstavba a rekonstrukce infrastruktury. Na území České republiky rovněž nejsou předmětem daně všechna vozidla a také toto daňové zatížení je především u osobních automobilů tak nízké, že pro jejich provozovatele resp. poplatníky nepředstavuje významný postih. Tato daň má však od počátku rozsáhlé pole působnosti v oblasti podpory ekologičtější dopravy, proto by se na ni dalo také pohlížet jako na přechodovou daň mezi daní s neplánovanými ekologickými aspekty a plánovanou ekologickou daní.

V rámci analýzy přímých daní bylo dále zkoumáno, zda jednotlivé ekologické aspekty, kterých je do přímých daní v současné době zabudováno přes dvacet, mohou poplatníky podněcovat ke změně v jejich návycích a chování environmentálním směrem. Ovšem jen u čtyř z těchto aspektů bylo shledáno, že zásadním způsobem mohou k takovému chování a činnosti poplatníky stimulovat. Výčet těchto aspektů je uveden v Tab. 4.23. Zbylé aspekty pak byly spíše shledány za ekologicky méně významné či nevýznamné.

Tab. 4.23: Významné ekologické aspekty přímých daní

Ekologické aspekty daně	
§ 6 zákona č. 586/1992 Sb.	zvýhodnění poskytovaná zaměstnavatelem provozujícím veřejnou dopravu osob svým zaměstnancům a jejich rodinným příslušníkům ve formě bezplatných nebo zlevněných jízdenek
§ 15 zákona č. 586/1992 Sb.	odečtení hodnoty darů ze ZD na ekologické činnosti, jestliže hodnota přesahuje 2 % ZD nebo činní alespoň 1 000 Kč ze ZD max. však 10 % ze ZD
§ 6 zákona č. 16/1993 Sb.	sazba daně se u vozidel snižuje o 48 % po dobu následujících 36 kalendářních měsíců od data jejich první registrace a o 40 % po dobu následujících dalších 36 kalendářních měsíců a o 25 % po dobu následujících dalších 36 kalendářních měsíců
§ 8 zákona č. 16/1993 Sb.	sazba daně se zvyšuje o 25 % u vozidel registrovaných poprvé v ČR nebo zahraniční do 31. prosince 1989

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., zákon č. 16/1993 Sb.

V rámci výše uvedených zjištění lze ale konstatovat, že neplánované ekologické aspekty zabudované do přímých daní daňového systému České republiky se nevyznačují silným postavením a převážně nemají na poplatníky žádný motivační efekt ve směru ochrany životního prostředí.

4.4.2 Zhodnocení nepřímých daní v rámci ekologické politiky

Druhá část analýzy byla věnována nepřímým daním České republiky, které byly původně začleněny do skupiny *plánovaných ekologické daní*. To znamená, že od počátku svého vzniku měly prostřednictvím zvýšené ceny působit na jednotlivce i podniky s úmyslem měnit své zvyklosti a nezatěžovat tak životní prostředí škodlivou výrobou a spotřebou.

První analyzovanou nepřímou daní daňového systému České republiky byla daň z přidané hodnoty, která představuje postih za výrobu, resp. spotřebu, kdy tyto činnosti mají vždy negativní dopad na životní prostředí. Nicméně její původně zamýšlené začlenění do plánovaných ekologických daní bylo mylné, jelikož její vznik je spojen s fiskální funkcí, zvláště když byla náhradou za daň z obrátu. Ovšem koncepcí více daňových sazeb je tato daň shledána velice vhodným stimulačním nástrojem ekologické politiky se záměrem podporovat výrobu a spotřebu pro-ekologických výrobků a služeb.

Při probíhající harmonizaci DPH v Evropské unii však není možné na státní úrovni volit seznam zboží a služeb podléhající snížené sazbě daně pouze podle svého uvážení. Na základě studií vypracovaných pro Evropskou komisi je zároveň navrhováno, aby z čistě

ekonomického hlediska byla z důvodu efektivity použita pouze jedna sazba DPH.²⁹ Tímto by se prostor pro environmentální podporu v rámci této daně výrazně zmenšil. Druhou možností je, že by snížená sazba daně byla nadále používána, avšak v rámci zvolených odvětví³⁰, čímž by pole působnosti pro ekologickou stimulaci mohlo být zcela vynecháno.

Zároveň možnosti snížené sazby daně jsou převážně ponechány státní sociální politice. V souvislosti s DPH je nutno také konstatovat, že plní významnou fiskální funkci, tedy přináší nezanedbatelné výnosy do veřejných rozpočtů. Z tohoto důvodu stát ani nemusí mít motivaci k rozšiřování seznamu pro-ekologického zboží a služeb se sníženou sazbou daně, jelikož by o tyto příjmy přicházel. I přes tyto skutečnosti není možné opomenout, že DPH skýtá svou dvojí koncepcí sazeb velký potenciál.

V návaznosti na ovlivňování spotřebního chování kupujících uvalením této daně je možné konstatovat, že snížená sazba daně na pozemní hromadnou pravidelnou dopravu může motivovat k jejímu využívání, jelikož snižuje přepravní cenu. Což by mělo pozitivní vliv zejména na úbytek osobních automobilů (k problematice veřejné dopravy – viz příkladně daň silniční) a potažmo také na zmírnění znečištění životního prostředí. V podmínkách České republiky je také problém v nedostatku zboží v pro-ekologické a méně ekologické alternativě, která by spotřebitelům umožňovala se rozhodnout environmentálním směrem.

Poté následovala analýza selektivních daní ze spotřeby, kterými jsou tradiční spotřební daně a nově zavedené energetické daně. Přičemž statky jako minerální oleje, plyny, pevná paliva a elektrickou energii je možné všechny označit jednotným názvem energetické daně. Z tohoto důvodu mají v rámci ekologické politiky i stejnou charakteristiku a jejich začlenění do plánovaných ekologických daní je tak shodné. Do selektivních daní náleží ale také daně, jejichž vznik s ekologickým působením na ekonomické subjekty vůbec nesouvisí, proto jejich charakteristika bude uvedena v samostatné kapitole (viz kapitola 4.4.3).

Daň uvalená na minerální oleje, označena jako plánovaná ekologická daň, má zvyšovat cenu těchto surovin, které představují značnou zátěž pro životní prostředí a postihovat tak jejich spotřebu. Ovšem analýzou daní z minerálních olejů pak bylo dosaženo závěru, že cena těchto produktů, jejíž součástí je i spotřební daň, je nedostačující, jelikož spotřebitele nemotivuje k využití alternativních forem energií. Ovšem nezahrnutí této daně do ceny by znamenalo značné navýšení spotřeby těchto surovin a potažmo i znečišťujících látek

²⁹ LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. 1. vyd. Praha: Aspi, 2007, s. 82.

³⁰ Tamtéž.

ve vztahu k životnímu prostředí, proto tato daň představuje velice důležitou součást ekologické politiky. Pro redukci spotřeby minerálních olejů by pak mohlo napomoci navýšení spotřební daně z minerálních olejů.

Vstupem České republiky do Evropské unie započalo přibližování daňového systému našeho státu systému evropskému. Jedním z požadavků byla tak i tzv. ekologická daňová reforma. První etapa, zahájená 1. ledna 2008, spočívá ve zdanění zemního plynu a některých dalších plynů, pevných paliv a elektrické energie. V roce 2010 až 2013 by měla proběhnout druhá etapa v jejíž rámci by mělo dojít ke změnám sazeb a daňových zvýhodnění u pevných paliv elektřiny a zemního plynu. V poslední fázi, plánované mezi roky 2014 – 2017 se pak předpokládá rozšíření daňové základny v závislosti na výsledcích z předcházejících let.³¹

Z výše uvedené skutečnosti je tak možné energetické daně, a to daň ze zemního plynu a dalších plynů, z pevných paliv a z elektrické energie opodstatněné nazývat plánovanými ekologickými daněmi. Vznik energetických daní tedy vychází jak z mezinárodní, tak státní ekologické politiky, která se ve velké míře zaměřuje na omezování skleníkového efektu a uchování fosilních paliv dalším generacím.

Daňové zatížení nad rámec běžného zdanění má pro spotřebitele těchto statků představovat postih za znečištění životního prostředí a tímto má tyto znečišťovatele stimulovat k využívání alternativních energií. Nicméně cena uhlí v České republice je i přes uvalení energetické daně nízká a motivační efekt tak není dostatečně účinný. Zato elektrická energie, jejíž spotřeba je k životnímu prostředí velice šetrná, se naopak vyznačuje pro spotřebitele vysokou cenou. Problémem je však samotná výroba elektrické energie, která je v České republice z velké části (64,3 %) vyráběna z fosilních paliv. Ve zdanění zemního plynu je také možné shledat rozpory. Zdanění zemního plynu, jakožto neobnovitelného zdroje energie je opodstatněné, ovšem tento druh paliva je svou nižší produkcí CO₂ považován za ekologické palivo.

I když ze zdanění plynů, pevných paliv a elektrické energie vyvstávají značné protiklady, tak ekologická politika vyplývající z požadavků Evropské unie musí být Českou republikou respektována. Neuvalení těchto daní by mohlo také znamenat nadměrné plýtvání těmi zdroji energií.

³¹ www.finance.cz.

4.4.3 Daně nesouvisející s ekologickou politikou

Z pohledu životního prostředí má daň představovat nápravný mechanismus, kdy cílem nemají být jen příjmy do veřejných rozpočtů ani sociální přerozdělování. Vznik daní však historicky souvisí právě s financováním služeb státu a tato funkce je považována za stěžejní. V rámci daňového systému České republiky se tak vyskytují i daně, které s pozitivním ovlivňováním životního prostředí vůbec nesouvisí, a to daně převodové (dědická, darovací a z převodu nemovitostí), daň z alkoholu (vína, piva, vína a meziproductů) a rovněž daně z tabákových výrobků. Tato skutečnost vyplývá již z kapitol 4.1.6 a 4.3.2.

V rámci analýzy převodových daní, a to daně darovací a dědické bylo konstatováno, že majetek není pořízován s představou, že v budoucnu bude předmětem těchto daní, a není tedy dopředu uvažováno s daňovou úsporou plynoucí z ekologicky šetrného chování. Z tohoto důvodu osvobození od daně dědické a darovací na bezúplatné nabytí majetku právnickou osobou, založenou k zabezpečování činnosti v oblasti ekologie lze považovat za nevýznamné, a následně tak i z hlediska ekologického působení obě zmiňované daně. V zákoně o dani z převodu nemovitosti pak nebyly shledány žádné ustanovení, které by měly environmentální motiv.

Při konstrukci daní z alkoholu a tabákových výrobků, resp. všech selektivních daní ze spotřeby se vycházelo ze skutečnosti, že daně mají být uvaleny na ty statky, u kterých je poptávka nebo nabídka cenově nejméně elastická. Vysoké daňové zatížení tak nebude znamenat výrazné snížení výroby nebo spotřeby, čímž se dosáhne nejefektivnějšího výběru daně, a tedy stabilního zdroje příjmů, čímž může být zachován i rozsah výdajů.

V současné době jsou však pro zdanění výše uvedených statků uváděny dva důvody, kdy prvním z nich je už zmíněný víceméně konstantní rozpočtový zdroj příjmů a druhým je odrazování od spotřeby těchto komodit. Podstatu daní z alkoholu a tabákových výrobků tak lze spatřovat i v jejich „výchovném vlivu“, který má spotřebitele odrazovat od škodlivých návyků a rovněž tyto daně mohou být považovány jako forma pokuty na úhradu nákladů spojenou s dodatečnou zdravotní péčí, kterou vyvolává právě konzumace daných komodit. Z těchto důvodů pro zdanění alkoholu a tabákových výrobků vyplývá, že nesouvisí s žádným environmentálním dopadem.

Daněmi převodovými, z alkoholu a tabákových výrobků, ve kterých nelze shledat žádný či zcela bezvýznamný vztah k životnímu prostředí, však výčet v rámci daňového systému České republiky končí. Ostatní daně umožňují svými prvky obsaženými v jejich konstrukci

stimulovat podniky i jednotlivce k pro-ekologičtějšímu chování a byly v nich shledány buď neplánované ekologické aspekty, nebo je lze přímo považovat za plánované ekologické daně (viz Příloha 9).

5 Závěr

Neekologickými činnostmi dochází k produkci statků, které se vyznačují nižší cenou pro spotřebitele, čímž je tato environmentálně škodlivá výroba a spotřeba jak podniky, tak kupujícími upřednostňována.

Pro dosažení environmentální efektivity má stát v rámci jím stanovené ekologické politiky možnost využívat různé přímé nebo nepřímé nástroje či jejich kombinaci. Nedostatky přímých nástrojů způsobily, že se začaly prosazovat nástroje nepřímé.

Jeden z institutů ze skupiny nepřímých nástrojů podporující zvyšování environmentálních aktivit podniků i jednotlivců požadovaným směrem je zdanění. Teorie dvojí dividendy daní pak umožňuje působit na subjekty dvojitým způsobem, a to buď formou pozitivní nebo negativní stimulace.

Cílem diplomové práce bylo analyzovat vliv ekologických aspektů daní v podmínkách České republiky a odhalit, zda tyto aspekty mají na podniky a jednotlivce nějaký zásadní vliv při ovlivňování jejich chování žádoucím ekologickým směrem.

V daňové praxi se vyskytují dvě skupiny daní s environmentálním účinkem, jsou jimi daně s neplánovanými ekologickými aspekty a plánované ekologické daně. Daňové příjmy měly prvotně zajistit plynulost chodu veřejného sektoru a až později byly do daňových zákonů začleněny ustanovení s environmentálními vlivy. Tato okolnost umožnila daně chápat jako daně s neplánovanými ekologickými aspekty. Při konstrukci plánovaných ekologických daní pak bylo v úmyslu navýšit cenu vyráběných, resp. spotřebovaných statků, a tím působit na omezování škodlivé výroby a spotřeby. Všechny daně se však nevyznačují ekologickými aspekty, a tak vzniká třetí skupina daní, tzv. daně s nulovým ekologickým vlivem.

Analýzou daňového systému České republiky byly následně daně začleněny do jedné ze tří skupin, a to do daní s neplánovanými ekologickými aspekty (daně z příjmů, ze staveb, z nemovitostí, silniční daň, daň z přidané hodnoty), plánovaných ekologických daní (daň z minerálních olejů, plynů, pevných paliv a elektrické energie) a daní nemajících na životní prostředí žádný vliv (daně převodové, daně z alkoholu a tabákových výrobků). Se začleněním daní do těchto skupin je pak nutné konstatovat, že jejich původně zamýšlené umístění vycházející z daňové teorie nekoresponduje s dosaženými výsledky.

Na základě nadefinovaných hypotetických situací, které měly odhalit vliv ekologických aspektů zabudovaných do přímých daní bylo zjištěno, že převážně nemají na poplatníky žádný výrazný ekologický motivační efekt.

U daně z příjmů fyzických a právnických osob může na první pohled zaujmout osvobození příjmů z provozu malých ekologicky šetrných zařízení na výrobu elektrické energie a tepla. Ovšem příkladně z důvodu nemožnosti uznat výdaje (náklady) spojené s těmito příjmy jako daňově uznatelné, je tento ekologický aspekt takřka bezvýznamný, neboť jej poplatníci využívají velmi zřídka. I u dalších ekologických aspektů této daně byl shledán jen malý ekologický vliv na změnu chování poplatníků.

Daně z nemovitostí, tj. z pozemků a ze staveb se vyznačují skutečně širokou škálou ekologických prvků zabudovaných v těchto daních, a to převážně ve formě osvobození od daně. Nicméně je nutné konstatovat, že tato ustanovení se z velké části týkají nemovitostí, které jsou již jiným zákonem chráněny, čímž pro poplatníky postrádají dostatečný environmentálně stimulující efekt.

Po analýze jediného zamýšleného ekologického aspektu daně dědické a darovací (osvobození od daně na nabytí majetku využitého v oblasti ekologie) bylo shledáno, že jej za ekologicky motivující není možné považovat. Z tohoto důvodu byly tyto dvě daně začleněny do kategorie daní nemajících na životní prostředí žádný vliv. Obdobně i daň z převodu nemovitosti, ve které nebyly spatřeny žádné ekologické aspekty.

Skutečnost, že přímé daně mají na poplatníky malý motivační efekt, je pak překvapivě konstatována i u daně silniční, která je v daňové teorii chápána jako pro-ekologická daň. Nejenom, že nejsou zdaněna všechna motorová vozidla, rovněž sazby daně silniční jsou alespoň u osobních automobilů tak nízké, že nepředstavují pro podnikatele žádný významný postih za znečišťování životního prostředí ani vhodný stimul k využívání automobilů více šetrných k životnímu prostředí, tj. zejména k ovzduší.

Daní s neplánovanými ekologickými aspekty je rovněž daň z přidané hodnoty, která byla původně označena za plánovanou ekologickou daň. Její vznik však souvisí spíše s fiskálním charakterem než environmentálním působením na výrobu, resp. spotřebu podniků a jednotlivců. Koncepce více sazeb by pak mohla znamenat širokou oblast podpory pro ekologických produktů, což ovšem částečně znemožňuje harmonizace probíhající na úrovni členských států Evropské unie.

Jako plánované ekologické daně byly prohlášeny selektivní daně ze spotřeby, a to daň z minerálních olejů, daň z elektrické energie, rovněž daň pevných paliv, zemního plynu a některých dalších plynů. Tyto ekologické daně, které se jako nepřímé daně značně podílí na cenách statků, sice částečně usměrňují „nežádoucí“ chování subjektů, nicméně cena takovýchto statků je převážně na takové úrovni, která nestimuluje ke změně návyků pro-ekologičtější směrem, ačkoliv jejich existence pravděpodobně způsobuje, že nedochází k tak nadměrnému využívání některých statků jako je např. benzín. Změna v chování subjektů by mohla nastat v případě významného navýšení těchto daní, které by se projevilo v ceně produkovaných statků.

Zbylé selektivní daně ze spotřeby, jako je daň z piva, vína a meziproductů a také daň z lihu a tabákových výrobků, se pak nevyznačují žádným ekologicky motivujícím vlivem na spotřebitele či výrobce.

Z výše uvedených závěrů vyplývá, že i když jsou nepřímé nástroje v posledních letech upřednostňovány, tak je nutné konstatovat, že daňová politika České republiky není z hlediska ekologických cílů (požadavek trvalého udržitelného rozvoje) dostatečně využívána.

Ovšem není možné tvrdit, že vytyčených cílů jako udržování, ochrana a zlepšení kvality životního prostředí, ochrana lidského zdraví a racionální využívání přírodních zdrojů nelze dosáhnout i pomocí vhodně nastaveného systému daní a poplatků, který by ekologicky nešetrné produkty znevýhodňoval (tzv. daňové znevýhodnění) a ty pro-ekologické naopak podporoval (tzv. daňové zvýhodnění). I v rámci českého daňového systému by se našel prostor pro úvahy, jak stávající daně zefektivnit či zavést nové ekologické daně (např. daň z PVC sáčků využívanou v Dánsku). Při dosahování ekologických cílů působí samozřejmě i celá řada dalších nástrojů, které se navzájem doplňují a společně tak mohou tvořit environmentálně výkonný systém.

Seznam použité literatury

- GROSSOVÁ, Marie Emilie. *Finanční právo se zaměřením na daňové právo*. 1. vyd. Ostrava: KEY Publishing, 2008, 177 s. ISBN 978-80-87071-77-9.
- GRÚŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 2. vyd. Praha: Linde, 2006, 323 s. ISBN 80-7201-620-2.
- HANDRABOVÁ, Alena. *Ekologické aspekty podnikání*. 1. vyd. Praha: Ediční oddělení VŠE Praha, 1996, 117 s. ISBN 80-7079-415-1.
- HOLMAN, Robert. *Vývoj ekonomického myšlení*. 1. vyd. Praha: Liberální institut Praha, 1994, 56 s. ISBN 80-85787-55-5.
- JÍLKOVÁ, Jiřina. *Daně, dotace a obchodovatelná povolení – nástroje ochrany životního prostředí a klimatu*. 1. vyd. Praha: IREAS, institut pro strukturální politiku, 2003, 156 s. ISBN 80-86684-04-0.
- JÍLKOVÁ, Jiřina; ŠTĚPÁNEK, Zdeněk. *Malý výkladový slovník z oblasti ekonomiky životního prostředí*. 1. vyd. Praha: Ministerstvo životního prostředí, 1998, 160 s. ISBN 80-7212-053-0.
- JÍLKOVÁ, Jiřina; PAVEL, Jan; VÍTEK, Leoš; SLAVÍK, Jan. *Poplatky k ochraně životního prostředí a jejich efektivnost*. 1. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2007, 136 s. ISBN 80-7379-002-5.
- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie – úvod do problematiky*. 1. vyd. Praha: Aspi, 2005, 112 s. ISBN 80-7357-092-0.
- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 3. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2000, 226 s. ISBN 80-902752-2-2.
- LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. 1. vyd. Praha: Aspi, 2007, 272 s. ISBN 978-80-7357-320-1.
- LÁCHOVÁ, Lenka; VANČUROVÁ, Alena. *Daňový systém 2008 ČR aneb učebnice daňového práva*. 9. vyd. Praha: VOX, 2008, 319 s. ISBN 978-80-86324-72-2.
- SOUKUPOVÁ, Jana; HOŘEJŠÍ, Bronislav; MACÁKOVÁ, Libuše; SOUKUP, Jindřich. *Mikroekonomie*. 4. vyd. Praha: Management Press, 2006, 573 s. ISBN 80-7361-150-X.

ŠAUER, Petr. *Environmentální ekonomie, politika a vnější vztahy České republiky*. 1. vyd. Praha: Nakladatelství a vydavatelství litomyšlského semináře, 2000, 200 s. ISBN 80-902168-6-2.

ŠIROKÝ, Jan. *Daňová teorie s praktickou aplikací*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2003, 245 s. ISBN 80-7179-413-9.

Zákony:

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

Zákon č. 17/1992 Sb., o životním prostředí, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 86/2002 Sb., o ochraně ovzduší, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 185/2001 Sb., o odpadech, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 274/2001 Sb., o vodovodech a kanalizacích pro veřejnou potřebu, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství, ve znění pozdějších předpisů.

Vyhlášky:

Vyhláška č. 12/1993 Sb., Ministerstva financí České republiky ze dne 18. prosince 1992, kterou se provádějí některá ustanovení zákona České národní rady č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí.

Internetové odkazy:

www.auto-honda.cz.

www.businessinfo.cz.

www.czechcoal.cz.

www.czso.cz.

www.euroekonom.cz.

www.europa.eu.

www.finance.cz.

www.fsdi.cz.

www.mdcr.cz.

www.mfcr.cz.

www.mzp.cz.

www.povolenky.cz.

www.tzb-info.cz.

Seznam zkratek

CO ₂	Oxid uhličitý
CNG	Stlačený zemní plyn
ČR	Česká republika
D	Křivka poptávky
DPH	Daň z přidané hodnoty
EMC	Externí mezní náklady
EC	Evropská komise
EEC	Evropské hospodářské společenství
ES	Evropská společenství
EU	Evropská unie
GJ	Gigajoule
HDP	Hrubý domácí produkt
IAD	Individuální automobilová doprava
IPPC	Integrovaná prevence a omezování znečištění
LPG	Zkapalněný ropný plyn
MC	Mezní náklady
MWh	Megawathodina
OECD	Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj
OSVČ	Osoba samostatně výdělečně činná
P	Tržní cena
Q	Výstup
S	Standard znečištění životního prostředí
SFDI	Státní fond dopravní infrastruktury
SMC	Celkové mezní náklady
SMU	Celkový mezní užitek

SMRS	Celková mezní míra substituce
SMRPT	Celková mezní míra transformace produktu
t	Daň
TJ	Terajoul
TC	Celkové náklady
Y	Výstup
ZD	Základ daně
ŽP	Životní prostředí

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3),
- souhlasím s tím, že jeden výtisk diplomové práce bude uložen v Ústřední knihovně VŠB-TUO k prezenčnímu nahlédnutí a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci, budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne

.....
jméno a příjmení studenta

Adresa trvalého pobytu studenta:

.....

Seznam příloh

Příloha 1	Chronologický vývoj zavádění DPH ve státech Evropské unie
Příloha 2	Přehled základních a snížených sazeb DPH v členských státech v Evropské unie v roce 2008 (v %)
Příloha 3	Environmentální daně a poplatky v České republice
Příloha 4	Environmentální příjmy v České republice
Příloha 5	Okruh zpravodajských jednotek
Příloha 6	Environmentální výdaje v České republice
Příloha 7	Výše osvobození od daně z nemovitostí z důvodu ochrany životního prostředí dle jednotlivých titulů v letech 2002 až 2006 (v tis. Kč)
Příloha 8	Náklady na vytápění podle druhu paliva
Příloha 9	Daňová soustava České republiky - environmentální náhled

Příloha 1 Chronologický vývoj zavádění DPH ve státech Evropské unie

Rok zavedení DPH	Stát
Původní členské státy EU 15	
1967	Francie
	Dánsko
1968	Německo
1969	Nizozemí
	Švédsko
1970	Lucembursko
1971	Belgie
1972	Irsko
1973	Itálie
	Velká Británie
	Rakousko
1986	Španělsko
	Portugalsko
1987	Řecko
1994	Finsko
Nové členské státy EU 27	
1988	Maďarsko
1991	Estonsko
1992	Kypr
1993	Česká republika
	Slovensko
	Polsko
	Rumunsko
1994	Litva
	Bulharsko
1995	Lotyšsko
	Malta
1999	Slovinsko

Zdroj: LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. 1. vyd. Praha: Aspi, 2007, s. 44.

Příloha 2 Přehled základních a snížených sazeb DPH v členských státech v Evropské unii v roce 2008 (v %)

Stát	Základní sazba (%)	Snížená sazba (%)		
Kypr	15	5	8	-
Lucembursko	15	6	3	12
Španělsko	16	7	4	-
UK	15	5	-	-
Estonsko	18	5	-	-
Lotyšsko	21	10	-	-
Litva	19	5	9	-
Malta	18	5	-	-
ČR	19	9	-	-
Německo	19	7	-	-
Řecko	19	9	4,5	-
Nizozemsko	19	6	-	-
Rumunsko	19	9	-	-
Slovensko	19	10	-	-
Francie	19,6	5,5	2,1	-
Bulharsko	20	7	-	-
Itálie	20	10	4	-
Maďarsko	20	5	-	-
Rakousko	20	10	12	-
Portugalsko	20	5	12	-
Slovinsko	20	8,5	-	-
Belgie	21	6	12	-
Irsko	21	13,5	4,8	-
Polsko	22	7	3	-
Finsko	22	8	17	-
Dánsko	25	-	-	-
Švédsko	25	6	12	-

Zdroj: www.europa.eu.

Příloha 3 Environmentální daně a poplatky v České republice

Poplatky a úhrady k ochraně životního prostředí v užším smyslu
Poplatky za znečišťování ovzduší
Poplatky za vypouštění odpadních vod do vod povrchových
Poplatky za povolené vypouštění odpadních vod do vod podzemních
Poplatky za odebrané množství podzemní vody
Platby za odběr povrchové vody
Poplatky za uložení odpadů
Úhrady z dobývacího prostoru
Úhrady z vydobytých nerostů
Odvody za odnětí půdy ze zemědělského půdního fondu
Odvody a poplatky za odnětí půdy
Poplatky za odnětí pozemků určených k plnění funkcí lesů
Jaderný účet
Poplatky za výrobu a dovoz regulovaných látek a výrobu, které je obsahují
Registrační a inventarizační poplatek dle zákona o odpadech
Doprava
Spotřební daň z minerálních olejů
Silniční daň
Dálniční známky
Elektronické mýto
Daň ze zemního plynu
Daň z elektřiny
Energie
Spotřební daň z minerálních olejů pro stacionární zdroje
Daň z pevných paliv
Daň ze zemního plynu
Daň z elektřiny

Zdroj: JÍLKOVÁ, Jiřina. *Daně, dotace a obchodovatelná povolení – nástroje ochrany životního prostředí a klimatu*. 1. vyd. Praha: IREAS, institut pro strukturální politiku, o. p. s., 2003, s. 93. Vlastní úprava.

Příloha 4 Environmentální příjmy v České republice

Tab. 4.1: Příjmy z environmentálních poplatků a úhrad v užším smyslu v letech 2002 – 2007 (v tis. Kč)

Druh poplatků nebo úhrad	2002	2003	2004	2005	2006
Poplatky za znečišťování ovzduší	442 333	436 062	475 421	500 622	507 240
Poplatky za vypouštění odpadních vod do vod povrchových	500 721	410 195	392 389	370 300	301 700
Poplatky za vypouštění odpadních vod do vod podzemních	0	292	739	1 054,00	470
Poplatky za odebrané množství podzemní vody	219 383	313 112	413 500	414 100	384 000
Platby za odběr povrchové vody	0	0	2 303	2 333	2 486
Poplatky za uložení odpadů	1 819 975	659 221	967 054	1 215 721	1 180 155
Úhrady z dobývacího prostoru a vydobytých nerostů	498 531	516 980	554 261	624 486	624 792
Výše odvodů za odnětí půdy ze ZPF	317 801	441 185	397 642	226 350	307 812
Poplatky za odnětí pozemků určených k plnění funkcí lesů	59 378	54 660	65 915	81 657	57 013
Celkem	3 359 590	2 314 726	3 269 224	3 436 623	3 365 668

Zdroj: www.czso.cz.

Tab. 4.2: Příjmy z environmentálních daní v dopravě a energetice v letech 2002 – 2007 (v tis. Kč)

	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Poplatky a úhrady k ochraně životního prostředí	3 359 590	2 314 726	3 269 224	3 436 623	3 365 668	-
Dálniční známky	1 896 700	2 058 800	2 681 000	3 052 000	3 291 000	2 426 000
Silniční mýtné	není zavedeno	není zavedeno	není zavedeno	není zavedeno	není zavedeno	5 121 000
Silniční daň	5 508 000	5 740 900	5 510 000	5 180 000	5 430 000	5 912 000
Spotřební daň z minerálních olejů	55 370 000	58 411 000	67 191 000	77 690 000	78 840 000	82 901 000
Celkem	66 134 290	68 525 426	78 651 224	89 358 623	90 926 668	96 360 000

Zdroj: www.czso.cz.

Tab. 4.3: Příjmy z daní v dopravě a energetice v roce 2007 (v %)

Druh daně z dopravy a energetiky	v tis. Kč	v %
Dálniční známky	2 426 000	2,52
Silniční mýtné	5 121 000	5,31
Silniční daň	5 912 000	6,14
Spotřební daně z minerálních olejů v dopravě i energetice	82 901 000	86,03
Celkem	96 360 000	100,00

Zdroj: Vlastní výpočty.

Tab. 4.4: Příjmy z environmentálních poplatků a úhrad v užším smyslu v roce 2006 (v % a v Kč)

Druh poplatků nebo úhrad	v tis. Kč	v %
Poplatky za znečišťování ovzduší	507 240	15,07
Poplatky za vypouštění odpadních vod do vod povrchových	301 700	8,96
Poplatky za vypouštění odpadních vod do vod podzemních	470	0,01
Poplatky za odebrané množství podzemní vody	384 000	11,41
Platby za odběr povrchové vody	2 486	0,07
Poplatky za uložení odpadů	1 180 155	35,06
Úhrady z dobývacího prostoru a vydobytých nerostů	624 792	18,56
Výše odvodů za odnětí půdy ze ZPF	307 812	9,15
Poplatky za odnětí pozemků určených k plnění funkcí lesů	57 013	1,69
Celkem	3 365 668	100,00

Zdroj: Vlastní výpočty.

Příloha 5 Okruh zpravodajských jednotek

Zpravodajské jednotky
Ekonomické subjekty s převažující činností zemědělskou
Průmyslovou a dalších vybraných odvětví
Subjekty s činností (hlavní i vedlejší) odstraňování odpadních vod, pevného odpadu, čištění města (OKEČ 90)
Obce s počtem obyvatel 500 a více
Rozpočtové organizace
Organizační složky státu
Státní fondy
Fond národního majetku
Pozemkový fond
Podpůrný garanční rolnický a lesnický fond
Správa železniční dopravní cesty
Územní samosprávné celky
Dobrovolné svazky obcí a příspěvkové organizace

Zdroj: www.czso.cz.

Příloha 6 Environmentální výdaje v České republice

Tab. 6.1: Environmentální výdaje (v mil. Kč)

Zdroj výdajů	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Státní rozpočet	9 200,7	8 324,8	4 401,0	4 732,4	5 540,2	5 038,4	4 313,7	4 954,8	5 988,2	6 613,8	7 547,5	16 252,8
Státní fondy	4 917,9	4 644,7	3 269,2	2 278,4	2 609,7	2 884,4	3 711,3	4 131,8	4 722,6	4 203,2	3 448,2	2 406,0
Fond národního majetku	818,7	935,5	1 391,8	2 174,0	1 768,0	2 143,0	2 727,4	3 230,0	2 587,3	3 563,3	6 022,0	0,0

Zdroj: www.czso.cz.

Tab. 6.2: Celkové investice a výdaje z centrálních veřejných zdrojů do životního prostředí (v mil. Kč)

Zdroj výdajů	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Investice do ŽP	32 252	37 036	40 503	35 160	28 956	21 399	19 892	14 919	19 383	20 208	18 248	22 470
Veřejné výdaje do ŽP	14 937,3	13 905	9 062	9 184,8	9 917,9	10 065,8	10 752,4	12 316,6	13 298,1	14 380,3	17 017,7	17 658,8

Zdroj: www.czso.cz.

Příloha 7 Výše osvobození od daně z nemovitostí z důvodu ochrany životního prostředí dle jednotlivých titulů v letech 2002 až 2006 (v tis. Kč)

	2002	2003	2004	2005	2006
Pozemky celkem	59 703	59 297	61 390	54 288	55 684
Pozemky tvořící jeden funkční celek se stavbami sloužícími k účelu zlepšení stavu ŽP	2 226	2 035	2 134	1 942	1 963
Pozemky území zvláště chráněných podle předpisů o ochraně přírody a krajiny	2 770	2 734	3 268	3 112	3 091
Pozemky remízů, hájů, větrolamů, mezí na orné půdě, loukách a pastvinách, pozemky ochrany vody	43 779	44 070	45 433	43 039	41 051
Pozemky veřejně přístupných parků, prostor a sportovišť, přičemž nemají ekologický charakter	3 913	3 948	4 069	3 928	3 729
Zemědělské pozemky, které byly po rekultivaci vráceny zemědělské nebo lesní výrobě	294	314	276	323	157
Pozemky určené pro veřejnou dopravu	6 721	6 196	6 210	5 872	5 693
Stavby celkem	178 473	159 248	155 049	149 259	147 165
Stavby k zajištění hromadné osobní přepravy	12 756	11 906	13 127	12 230	12 430
Stavby určené k účelům zlepšení stavu ŽP	127 879	122 272	125 560	124 568	120 322
Stavby po změně systému vytápění z pevných paliv na zemní plyn a na systémy obnovitelné energie	37 838	25 070	16 362	12 461	14 413

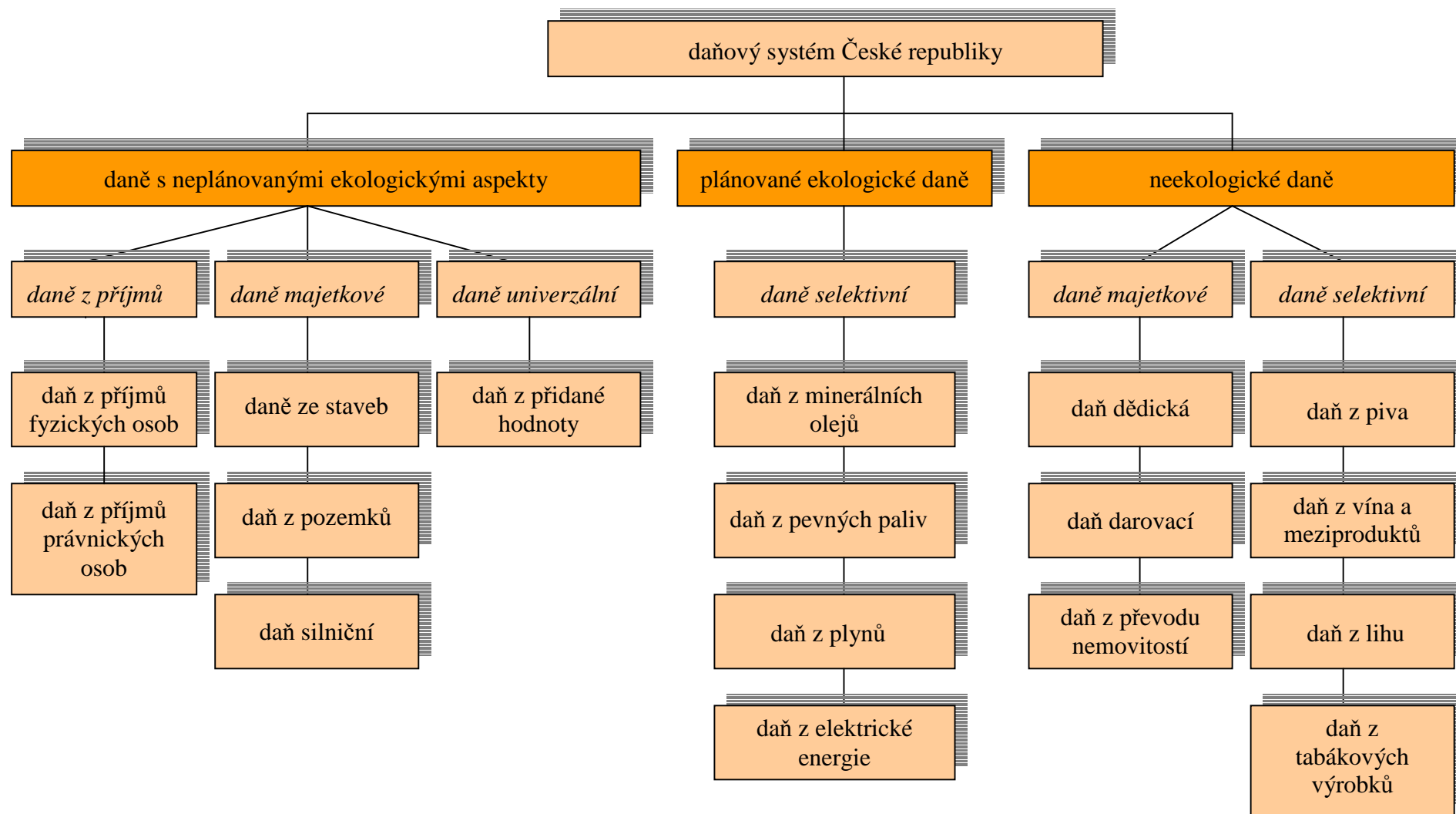
Zdroj: www.czso.cz.

Příloha 8 Náklady na vytápění podle druhu paliva

Druh paliva	Výhřevnost	Cena paliva v Kč	Cena tepla v Kč/GJ	Spotřeba paliva/rok	Náklady na vytápění Kč/rok
Dřevo	14,6 MJ/kg	1,90 kg	174	7306 kg	13 881
Rostlinné pelety	16 MJ/kg	2,80 kg	194	5556 kg	15 556
Štěpka	12,5 MJ/kg	2,00 kg	200	8000 kg	16 000
Obilí	18 MJ/kg	3,20 kg	209	5229 kg	16 732
Hnědé uhlí	18 MJ/kg	2,50 kg	253	8081 kg	20 202
Dřevěné pelety	18,5 MJ/kg	4,30 kg	273	5087 kg	21 876
Tepelné čerpadlo	-	2,59344 kWh	284	7407 kWh	22 751
Dřevěné brikety	17,5 MJ/kg	4,00 kg	305	6095 kg	24 381
Černé uhlí	23,1 MJ/kg	4,00 kg	315	6297 kg	25 187
Cent. zásob. teplem		400 GJ	408	82 GJ	32 653
Koks	27,5 MJ/kg	7,50 kg	440	4692 kg	35 191
Zemní plyn	37,82 MJ/m ³	1,28287 kWh	457	27721 kWh	35 562
Lehký topný olej	42 MJ/kg	18,50 kg	495	2140 kg	36 593
Propan	46,4 MJ/kg	21 kg	509	1937 kg	40 682
Elektřina akumulace	-	1,9675 kWh	647	23895 kWh	47 013
Elektřina přímotop	-	2,59344 kWh	788	22676 kWh	63 068

www.tzb-info.cz.

Příloha 9 Daňová soustava České republiky - environmentální náhled



Zdroj: Vlastní obrázek.